

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob ve vybraných státech EU

The Common Consolidated Corporate Tax Base in Selected EU States

Student:

Bc. Kateřina Štěrbová

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.

Ostrava 2013

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Kateřina Štěrbová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 02 Účetnictví a daně
Téma: **Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob ve
vybraných státech EU**
Common Consolidated Corporate Tax Base in Selected EU States

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Daň z příjmů právnických osob v EU
 3. Aktuální metodika sestavení základu daně ve vybraných státech EU
 4. Chybějící kroky potřebné pro soulad s CCCTB ve vybraných státech EU
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

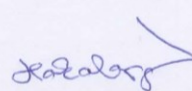
FANTINI, Marco, ed. *Taxation Trends in the European Union. 2012 Edition*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2012. 274 s. ISBN 978-92-79-21209-3.
PELECH, Petr a Vladimír PELC. *Daně z příjmů: s komentářem 2012*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 1 079 s. ISBN 978-80-7263-742-3.
ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.


Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2012
Datum odevzdání: 26.04.2013

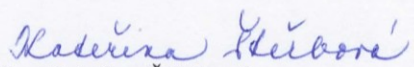



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně“.

V Ostravě dne 24. dubna 2013


Bc. Kateřina Štěrbová

„Děkuji paní Ing. Zuzaně Rylové, Ph.D. za odborné vedení a rady při zpracování diplomové práce“.

Obsah

1. ÚVOD	6
2. DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB V EU.....	7
2.1. KOORDINACE A HARMONIZACE DAŇOVÝCH SYSTÉMŮ	7
2.2. SMĚRNICE V DAŇOVÉ HARMONIZACI	8
2.3. DALŠÍ NÁSTROJE PRO DAŇOVOU HARMONIZACI	8
2.4. HARMONIZACE A KOORDINACE V OBLASTI PŘÍMÝCH DANÍ	8
2.4.1. Vývoj a výsledky harmonizačního procesu v oblasti přímých daní	9
2.4.2. Směrnice v oblasti přímých daní.....	10
2.4.3. Možné směry budoucího vývoje v oblasti přímých daní	11
2.5. SPOLEČNÝ KONSOLIDOVANÝ ZÁKLAD DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB	12
2.5.1. Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob	13
2.5.2. Možné negativní dopady systému CCCTB.....	22
2.5.3. Postoj České Republiky a ostatních zemí Evropské unie k CCCTB	23
2.5.4. IFRS jako nástroj CCCTB.....	24
3. AKTUÁLNÍ METODIKA SESTAVENÍ ZÁKLADU DANĚ VE VYBRANÝCH STÁTECH EU.....	25
3.1. ČESKÁ REPUBLIKA	25
3.1.1. Základní charakteristiky účetnictví.....	25
3.1.2. Odpisování.....	28
3.1.3. Oceňování majetku a závazků	33
3.1.4. Daňově uznatelné výdaje	34
3.1.5. Daňově neuznatelné výdaje.....	35
3.1.6. Daňově uznatelný odpis pohledávek	36
3.1.7. Ztráty	36
3.2. SLOVENSKÁ REPUBLIKA.....	37
3.2.1. Základní charakteristiky účetnictví.....	37
3.2.2. Odpisování.....	39
3.2.3. Oceňování majetku a závazků	44
3.2.4. Daňově uznatelné výdaje	45
3.2.5. Daňově neuznatelné výdaje.....	45
3.2.6. Odpis pohledávek z daňového pohledu	46
3.2.7. Ztráty	47
3.3. POLSKO	47
3.3.1. Základní charakteristiky účetnictví.....	47

3.3.2. Odpisování.....	50
3.3.3. Oceňování majetku a závazků.....	54
3.3.4. Daňově uznatelné výdaje	54
3.3.5. Daňově neuznatelné výdaje.....	55
3.3.6. Odpis pohledávek z daňového pohledu	55
3.3.7. Ztráty	56
3.4. SHRUTÍ ZJIŠTĚNÝCH ÚDAJŮ	56
3.4.1. Základní charakteristiky účetnictví.....	56
3.4.2. Odpisování.....	57
3.4.3. Oceňování majetku a závazků	58
3.4.4. Daňově uznatelné výdaje	58
3.4.5. Daňově neuznatelné výdaje.....	58
3.4.6. Odpis pohledávek z daňového pohledu	59
3.4.7. Ztráty	59
4. CHYBĚJÍCÍ KROKY POTŘEBNÉ PRO SOULAD S CCTB VE VYBRANÝCH STÁTECH EU.....	60
4.1.1. Oceňování.....	60
4.1.2. Odečitatelné výdaje (daňově uznatelné)	60
4.1.3. Neodečitatelné výdaje (daňově neuznatelné)	61
4.1.4. Ztráty	62
4.1.5. Odpisování dlouhodobých aktiv	62
4.1.6. Odpočty nedobytných pohledávek	63
4.1.7. Vyhodnocení současné legislativy v ČR a souladu s CCCTB	64
4.1.8. Vyhodnocení současné legislativy v SR a souladu s CCCTB.....	65
4.1.9. Vyhodnocení současné legislativy v Polsku a souladu s CCCTB	66
5. ZÁVĚR.....	67
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	68
SEZNAM ZKRATEK	70
PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE	
SEZNAM PŘÍLOH	
PŘÍLOHY	

1. Úvod

Rozdílné daňové systémy v členských státech Evropské unie mají za následek vznik daňové konkurence. Tato konkurence má jak pozitivní vliv, protože vytváří zodpovědnou daňovou politiku jednotlivých států projevující se nižším daňovým zatížením podniků, tak existují také negativní vlivy, které bývají označovány jako tzv. „škodlivá daňová konkurence“.

Evropská komise se snaží postupně odstraňovat tyto negativní vlivy cestou harmonizace daňových systémů členských států i u systémů daně z příjmů právnických osob. Jedním z návrhů Evropské komise je uplatnění jednotného, společného konsolidovaného základu daně z příjmů u všech nadnárodních společností.

V této diplomové práci bych chtěla čtenáře seznámit se snahami EU harmonizovat přímé daně, konkrétně daně z příjmů právnických osob. Jedním prvkem harmonizace, ve který vkládá EU velké naděje, je systém jednotného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob, který se bude touto diplomovou prací prolínat.

V první kapitole bude popsán přístup EU k harmonizaci jednotlivých daní, včetně daně z příjmů právnických osob. Bude věnována pozornost jednotlivým krokům, které byly podniknuty v rámci této harmonizace. Detailně bude popsán samotný návrh a směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob.

V druhé části bude popsán systém sestavení základů daně ve vybraných zemích EU. Pro potřeby této diplomové práce byly vybrány Česká republika, Slovenská republika a Polsko. V této části budou analyzovány některé parametry, které mají vliv na sestavení základu daně v jednotlivých vybraných zemích. Bude se jednat například o daňově uznatelné a neuznatelné náklady, odpisování, oceňování majetku a závazků a dalších. Parametry jsou zvoleny tak, aby bylo možné zajistit srovnání se současným a budoucím stavem, protože některé parametry směrnice o společném konsolidovaném základu daně neřeší.

Ve třetí části této diplomové práce bude popsán postup sestavení základu daně pomocí aplikace směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob. Pozornost bude věnována odlišnostem, které při této aplikaci vzniknou.

Cílem diplomové práce je seznámit čtenáře s analýzou současného stavu způsobu sestavení základů daně ve vybraných zemích EU a budoucího vývoje při aplikaci směrnice o společném konsolidovaném základu daně právnických osob a vyhodnotit jaký je stav současné legislativy a případné aplikace směrnice o společném konsolidovaném základu daně.

2. Daň z příjmů právnických osob v EU

Jedním z poslání EU je podle čl. 3 odst. 3 Smlouvy o Evropské unii (SEU) ve znění Lisabonské smlouvy podporovat udržitelný rozvoj Evropy, který je založený na vyváženém hospodářském růstu a na cenové stabilitě, vysoce konkurenceschopném sociálně tržním hospodářství směřujícím k plné zaměstnanosti, společenskému pokroku a na vysokém stupni ochrany a zlepšování kvality životního prostředí. Ke splnění tohoto poslání mohou přispět opatření v oblasti daní (až už přímých nebo nepřímých) a to eliminace cel a množstevní omezení dovozu a vývozu zboží mezi členskými státy, odstranění překážek volného pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu, vytváření podmínek fungování společného trhu a zajištění sbližování právních předpisů členských států.

Ke splnění výše uvedeného poslání EU byly vytvořeny legislativní orgány EU, které jsou vymezeny v čl. 13 SEU ve znění Lisabonské smlouvy. Nejdůležitějšími orgány jsou Evropský parlament, Evropská rada, Rada, Evropská komise, Soudní dvůr Evropské unie, Evropská centrální banka a Účetní dvůr. Tyto orgány jsou přímo odpovědné za plnění cílů a úkolů EU. V oblasti daní je nejdůležitějším orgánem 27členná Komise. Má výhradní právo předkládat legislativní návrhy.

2.1. Koordinace a harmonizace daňových systémů

V druhé polovině 20. století dochází k nástupu globalizace, přechodu od regionálních trhů na trhy celosvětové a také ke vzniku nadnárodních společností. Setkáváme se tak se střety různých daňových systémů. Země, které mají své vlastní daňové systémy, musí při zvyšování objemu mezinárodního obchodu reagovat na daňové systémy svých obchodních partnerů. Je tedy nutná spolupráce vlád v daňové oblasti, a to již z důvodů omezení daňových úniků a tím ovlivnění daňových příjmů jednotlivých vlád. Tato spolupráce může představovat začátek sbližování daňových systémů jednotlivých zemí.

Mezinárodní spolupráci v daňové oblasti tvoří daňová koordinace, daňová aproximace a daňová harmonizace. Daňová koordinace znamená uzavírání dohod či doporučením s cílem zamezit omezení daňové konkurence. Cílem daňové koordinace je stanovení minimálního standardu transparentnosti a výměny informací v daňové oblasti. Za výsledek daňové koordinace můžeme považovat uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi jednotlivými státy. Základem těchto smluv je vytvoření vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Daňová harmonizace spočívá v přizpůsobování a sladění daňových systémů jednotlivých členských států. Harmonizace daní probíhá ve třech fázích: určení daně, která má být harmonizována; harmonizace daňového základu; harmonizace daňové sazby. Za jeden z nástrojů daňové harmonizace jsou považovány i judikáty Soudního dvoru Evropské unie. O těchto rozsudcích SD hovoříme jako o tzv. negativní daňové harmonizaci.

2.2. Směrnice v daňové harmonizaci

Stěžejními nástroji pro harmonizační procesy v oblasti daní jsou směrnice. Směrnice, poté co jsou schváleny EU, musí být implementovány do národního právního řádu členských států. I po implementaci směrnic může být příslušná legislativa odlišná. Směrnice totiž nestanovují, jakým způsobem mají být do národního právního řádu implementovány. Záleží tedy na členských státech, jak budou realizovat přijaté směrnice.

2.3. Další nástroje pro daňovou harmonizaci

Dalšími důležitými legislativními akty, kterými jsou daňové systémy jednotlivých zemí ovlivňovány, jsou mezinárodní daňové smlouvy, ať už mezi členskými státy, nebo členskými státy a státy mimo EU. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se týkají přímých daní. Důvodem uzavírání mezinárodních daňových smluv je zamezení nebo omezení uložení daňové povinnosti ve dvou nebo více zemích jednomu poplatníkovi za tutéž daňovou událost a stejné zdaňovací období. Členské státy EU vycházejí při uzavírání těchto smluv ze vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění OECD nebo vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění Organizace spojených národů.

Členské země EU uzavírají smlouvy i dohody s jinými mezinárodními organizacemi (např. WTO). Tyto dohody a smlouvy také obsahují různá daňová ustanovení.

2.4. Harmonizace a koordinace v oblasti přímých daní

Harmonizaci přímých daní je ve smlouvě o založení EHS věnován jeden samostatný článek. Naproti tomu harmonizaci nepřímých daní jsou věnovány články tři.

Významné shody dosáhly členské státy EU v oblasti poskytování vzájemných daňových informací, zamezování dvojího zdanění a boji proti tzv. daňovým rájům. Samotný harmonizační proces ovšem stagnuje. V současné době probíhá harmonizační proces pouze pomocí judikátů SD.

Dvě nejdůležitější příčiny stagnace harmonizačního procesu můžou být následující:

- **Rozdílné účetní systémy.** V některých zemích existuje tzv. daňové účetnictví, kdy se hospodářský výsledek neliší od daňového základu. V jiných zemích zase existuje účetnictví, kdy se od účetního hospodářského výsledku dojde k základu daně až po mnoha úpravách.
- **Neochota členských států EU k další harmonizaci.** Členské státy EU považují další harmonizaci za zásah do své suverenity, kdy státy využívají především firemní daně jako nástroj hospodářské politiky.

2.4.1. Vývoj a výsledky harmonizačního procesu v oblasti přímých daní

Pravidlo tržního odstupu

Za první významnější počín při harmonizaci přímých daní může být považováno tzv. pravidlo tržního odstupu. Toto pravidlo bylo přijato v roce 1963. Pomocí tohoto pravidla jsou stanovovány transferové ceny pro transakce mezi spojenými osobami. Výsledkem aplikace pravidla je stanovení ceny za převod zboží, služeb nebo nehmotného majetku mezi spojenými osobami. Tato cena vychází z ceny, jež by byla stanovena na trhu na obdobné převody mezi nezávislými osobami.

Směrnice 77/799/EHS

Směrnice 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi orgány členských států v oblasti přímých daní způsobila přelom při zvyšování spolupráce členských států. Tato směrnice zavedla povinnou výměnu informací o hlavních přímých daních. Směrnice si bere za cíl potírání mezinárodních daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem. Jsou v ní zakotveny tři typy výměny informací: výměna na dožádání, spontánní výměna údajů a automatická výměna údajů. Směrnice byla již několikrát novelizována. Při kontrole účinnosti směrnice bylo zjištěno, že velkému množství žádosti o informace není vyhověno. A to především z důvodu aplikování článku 8 odst. 1, který definuje mantinely při poskytování údajů. Jedním z důvodů odmítnutí poskytnutí údaje může být skutečnost, že by poskytnutí tohoto údaje vedlo k prozrazení obchodního, průmyslového nebo profesního tajemství nebo by poskytnutí příslušného údaje odporovalo veřejnému pořádku. [6]

Směrnice 2010/24/EU

Směrnice vstoupila v účinnost od 1. 1. 2012. Ve směrnici jsou vymezena pravidla pro poskytování informací o pohledávkách vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření (samotné vymáhání, řešení sporů v této oblasti).

Arbitrážní konvence 90/436/EHS

Konvence, která byla podepsána v roce 1990, stanovuje principy a metody, jak zabránit dvojímu zdanění, k němuž by mohlo dojít v případě rozdílného chápání transferových cen v různých členských státech EU.

2.4.2. Směrnice v oblasti přímých daní

Směrnice 2009/133/ES

Směrnice 2009/133/ES byla přijata v roce 1990 a je známá pod názvem „Směrnice o fúzích“. Směrnice umožňuje odklad daňové povinnosti, plynoucí z kapitálových výnosů při sloučení nebo rozdělení společnosti, při převodu aktiv nebo výměně akcií. Tato směrnice byla změněna směrnicí 2005/19/ES. Ta zavádí nové právní formy společností – evropské společnosti a evropské družstevní společnosti. Zavedla také novou formu rozdělení společnosti, tzv. split-off (částečné rozdělení). V této transakci společnost převádí pobočku do již existující nebo nově založené sesterské společnosti.[6]

Směrnice 90/435/EHS

Směrnice 90/435/EHS byla přijata rovněž v roce 1990. Jedná se o Směrnici o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností. Jejím cílem je odstranění dvojího zdanění zisku vypláceného společnostmi ve skupině, které mají sídlo v jednom členském státě, mateřské společnosti sídlící v jiné členské zemi. [6]

Směrnice 2003/48/ES

Směrnice 2003/48/ES byla přijata v roce 2003 a nese název Směrnice o zdanění příjmů z úspor ve formě plateb úrokového charakteru. Směrnice se týká pouze fyzických osob.[6]

Směrnice 2003/49/ES

Směrnice 2003/49/ES, jež má název Směrnice o zdaňování úroků a licenčních poplatků, byla přijata v roce 2003. Tato směrnice zavádí sjednocený systém zdanění úrokových příjmů a licencí mezi firmami patřícími do jedné skupiny. [6]

2.4.3. Možné směry budoucího vývoje v oblasti přímých daní

Další snahy o harmonizaci přímých daní musí probíhat i vzhledem k rozšiřující se měnové integraci členských zemí EU.

Evropská komise se podílela na sestavení čtyř možností, jak v dalších letech umožnit nadnárodním podnikům aplikovat pouze jeden soubor pravidel pro sestavení základu daně s ohledem na příjmy, které mají zdroj na celém území EU. Tyto čtyři možnosti jsou následující:

- zdanění dle státu řídící společnosti,
- povinně harmonizovaný základ daně,
- evropská korporativní daň,
- společný konsolidovaný základ daně.

Zdanění dle státu řídící společnosti

U společností tvořících nadnárodní skupinu by se základ daně v tomto případě stanovil jako konsolidovaný základ daně podle pravidel toho státu, v němž se nachází vrcholový management celé skupiny. Základ daně by se následně rozdělil na dceřiné společnosti a stálé provozovny v jiných členských státech EU a v těchto státech by podléhal příslušné daňové sazbě. Kritéria pro takové rozdělení by mohla být velikost obrátu, velikost vyplacených mezd, počet zaměstnanců a další. Tento způsob výpočtu základu daně by byl dobrovolný a podléhaly by mu společnosti na základě žádosti.

Projekt „Zdanění dle státu řídící společnosti“ se v současnosti dále nerozvíjí, protože se do tohoto projektu nepřihlásila žádná členská země EU. [6]

Povinně harmonizovaný základ daně

Aplikace tohoto způsobu stanovení základu daně je velmi nepravděpodobná. Při tomto způsobu by se jednalo o nahrazení stávajících národních pravidel pro výpočet základu daně pravidly celoevropskými a jednotnými. Povinně harmonizovaný základ daně by nebyl

povinný jen pro nadnárodní společnosti, ale i pro společnosti působící v jednom členském státě.[6]

Evropská korporativní daň

Tento systém by spočíval v jednotné daňové sazbě a stanovoval by pravidla pro její správu a rozdělování výnosu. Evropská korporativní daň by platila pouze pro nadnárodní společnosti. Přijetí tohoto systému je také velmi nepravděpodobné. [6]

Společný konsolidovaný základ daně

Systém společného konsolidovaného základu daně by mohly využívat nadnárodní společnosti a bylo by to jejich dobrovolným rozhodnutím. Příjmy nadnárodních společností, které vyvíjejí aktivity v několika členských zemích EU, by při použití tohoto systému byly zdaňovány podle stejných pravidel pro stanovení základu daně. Tyto pravidla by umožňovaly co nejméně výjimek a také výpočet základu daně by byl jednoduchý. Základ daně získaný tímto způsobem by byl následně rozdělen mezi jednotlivé členské země, ve kterých společnost působí. Podkladem proto toto rozdělení by byla kritéria, které by si společnost zvolila. Část daňové základu by podléhala národní sazbě firemní daně. [6]

2.5. Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob

V otázce daně z příjmů právnických osob i nadále existují velké překážky, bránící jednotnému trhu a omezující podnikání. Přeshraniční podniky se při stanovení základu daně musí vypořádat až s 27 různými předpisy a musí pracovat až s 27 různými daňovými správami. Další překážkou je složitý systém zdaňování transakcí uvnitř skupiny a nemožnost vyrovnávání ztráty v jednom členském státě zisky v jiném členském státě. Popsané překážky vedou k tomu, že větší podniky musí vynakládat vysoké náklady a podniky menší tyto překážky odradí od myšlenky expandovat v EU.

Práce na návrhu textu směrnice o společném konsolidovaném základu daně trvala Evropské komisi přes deset let. Návrh směrnice měl být publikován již v roce 2008, ale z různých důvodů došlo ke zveřejnění až 16. 3. 2011. Návrh společného konsolidovaného základu daně může být považován za unikátní počín EU. Byl vlastně vytvořen nový daňový systém, kdy pracovní skupina musela zohlednit ekonomické, politické a rozpočtové důsledky,

kteřé aplikace systému bude mít. Nyní neexistuje žádná mezinárodní zkušenost s obdobným projektem. Důsledky aplikace tohoto systému jsou těžko předvídatelné.

Cílem aplikace tohoto systému je výrazně snížit administrativní zátěž a náklady na dosažení souladu s předpisy, jimž jsou podniky v EU v současné době vystaveny. V současné době při stanovení zdanitelného zisku, musí podniky vyhovět požadavkům 27 různých vnitrostátních systémů.

Aplikace společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob by umožnil využít výhody jediného kontaktního místa pro podání daňového přiznání a konsolidovat všechny zisky a ztráty, které podnikům vzniknou v rámci EU. Členské státy EU by si při tomto systému zachovaly své svrchované právo stanovit vlastní sazbu daně z příjmů právnických osob. Na základě jediného daňového přiznání by byl základ daně podniku rozdělen podle zvláštního vzorce mezi ty členské státy, ve kterých tento podnik provozuje činnost.

Evropská komise odhaduje, že společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob ušetří podnikům v celé EU každoročně 700 milionů EUR díky nižším nákladům na dosažení souladu s předpisy a 1,3 miliardy EUR prostřednictvím konsolidace. Kromě výše uvedených ušetřených nákladů, podniky snažící se proniknout do zahraničí, uspoří až 1 miliardu EUR. [6]

Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob zároveň EU přemění v mnohem lákavější trh pro zahraniční investory.

„Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob učiní podnikání v EU snazším, levnějším a pohodlnějším. Zároveň otevře dveře malým a středním podnikům, které se snaží proniknout na zahraniční trhy“, uvedl komisař pro daně, cla, boj proti podvodům a audit Algirdas Šemeta. [6]

Aplikace společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob by pro podniky nebyla povinná. Ty podniky, které by chtěly využít výhody tohoto systému, se do něj mohou zapojit a ostatní podniky mohou nadále zůstat ve svém vnitrostátním systému.

2.5.1. Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob

První řádky návrhu směrnice popisují důvody vydání tohoto návrhu. Hlavním důvodem je snaha o jednotnost daňových systémů, ne však o harmonizace daňových sazeb. Rozdíly v sazbách by neměly být vyrovnávány. Umožňují členským státům zachování určité míry

daňové soutěže. Tato spravedlivá daňová soutěž založená na sazbách nabízí větší transparentnost a umožňuje členským státům při stanovování sazeb, vzít v úvahu jejich rozpočtové potřeby a tržní konkurenceschopnost.

CCTB je zde popisováno jako společná pravidla používaná při stanovení základu daně společností, které jsou daňovými rezidenty v EU, a poboček ze třetích zemí umístěných v EU. Tato pravidla stanoví postupy pro výpočet základu daně jednotlivých společností, konsolidaci těchto základů daně v případě existence dalších členů skupiny a následné rozdělení základu daně mezi všechny způsobilé členské státy.

Návrh směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob obsahuje věcná pravidla o sestavení základu daně, pravidla pro rozdělení konsolidovaného základu daně a pravidla pro správu a řízení. Návrh je složen celkem 136-ti články, které jsou rozčleněny do následujících kapitol:

- oblast působnosti,
- základní pojmy,
- volba systému stanoveného touto směrnicí,
- výpočet základu daně,
- časový rozvrh a kvantifikace,
- odpisování dlouhodobých aktiv,
- ztráty,
- ustanovení o vstupu do systému stanoveného touto směrnicí a vystoupení z tohoto systému,
- konsolidace,
- vstup do skupiny a vystoupení ze skupiny,
- reorganizace podnikatelské činnosti,
- vztahy mezi skupinou a jinými subjekty,
- transakce mezi přidruženými podniky,
- pravidla proti zneužívání,
- transparentní subjekty,
- rozdělení konsolidovaného základu daně,
- správa a postupy,
- závěrečná ustanovení. [16]

Způsobilé společnosti

1. Společnosti založené podle právních předpisů členských států, za předpokladu splnění obou následujících podmínek:

- Společnost má jednu z forem uvedených v příloze č. 1 této práce.
- Společnost podléhá některé dani z příjmů právnických osob, uplatňovaných v členských státech.

2. Společnosti založené podle právních předpisů členských států, za předpokladu splnění obou následujících podmínek:

- Společnost má formu obdobnou jedné z forem uvedených v příloze č. 2 této práce.
- Společnost podléhá některé dani z příjmů právnických osob, uplatňovaných v členských státech.

V České republice se směrnice bude vztahovat v případě, že si ji společnosti zvolí, na akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti, družstva a veřejné obchodní společnosti, pokud v České republice podléhají dani z příjmů právnických osob. Již nyní je jasné, že veřejná obchodní společnost by si tento systém zvolit nemohla, protože dle vnitrostátních předpisů nepodléhá dani z příjmů právnických osob. [16]

Způsobilé dceřiné společnosti

Způsobilými dceřinými společnostmi jsou přímé i nepřímé dceřiné společnosti, ve kterých má mateřská společnost tato práva:

- Vykonávat více než 50% hlasovacích práv.
- Vlastnické právo ve výši více než 75 % kapitálu společnosti nebo více než 75 % práv spojených s nárokem na zisk.

Pro účely výše uvedených hodnot ve vztahu ke společností jiným než přímé dceřiné společnosti se použijí následující postupy:

- v případě dosažení prahových hodnot pro hlasovací práva, jak u přímých tak nepřímých dceřiných společností, se má za to, že mateřská společnost drží 100 % těchto práv,
- nárok na vlastnictví kapitálu a zisk se získají vynásobením podílů držených v dceřiných společnostech. Při těchto výpočtech musí být brány v úvahu také vlastnická práva ve výši 75 % nebo nižší, která přímo nebo nepřímo drží mateřská společnost, včetně práv ve společnostech, které jsou rezidenty třetí země. [16]

Definice některých základních pojmů

V tabulce 2.1. jsou uvedeny definice základních pojmů, se kterými směrnice pracuje. Definice dalších pojmů jsou uvedeny v příloze č. 2 této práce. [16]

Pojem	Definice
Daňový poplatník	Společnost, která se rozhodla používat systém stanovený touto směrnicí.
Jediný daňový poplatník	Daňový poplatník, který nesplňuje podmínky pro konsolidaci.
Subjekt, jiný než daňový poplatník	Společnost, která není způsobilá používat nebo se nerozhodla používat systém stanovený touto směrnicí.
Daňový poplatník - rezident	Daňový poplatník, který je daňovým rezidentem členského státu.
Daňový poplatník - nerezident	Daňový poplatník, který není daňovým rezidentem členského státu.
Hlavní daňový poplatník	Daňový poplatník-rezident, tvořící skupinu se svými způsobilými dceřinými společnostmi, svými stálými provozovnami nacházejícími se v jiných členských státech nebo jednou či více stálými provozovnami způsobilé dceřiné společnosti, která je rezidentem třetí země.
	Daňový poplatník-rezident určený skupinou, pokud je tato skupina tvořena dvěma nebo více daňovými poplatníky, kteří jsou způsobilými přímými dceřinými společnostmi stejné mateřské společnosti, jež je rezidentem třetí země.
	Daňový poplatník-rezident - způsobilá dceřiná společnost mateřské společnosti, jež je rezidentem třetí země, pokud tento poplatník tvoří skupinu s jednou nebo více stálými provozovnami své mateřské společnosti.
	Stálá provozovna určená daňovým poplatníkem nerezidentem, tvořící skupinu pouze ve vztahu ke svým stálým provozovnám, jež se nacházejí ve dvou nebo více členských státech.
Člen skupiny	Jakýkoli daňový poplatník patřící do stejné skupiny (složení skupiny popsáno pod tabulkou).
Příjmy	Výnosy z prodeje a jakýchkoli dalších transakcí, bez daně z přidané hodnoty a ostatních daní a poplatků vybíraných státními orgány, ať mají peněžní nebo nepeněžní povahu. Dále výnosy z úroků, dividend a jiných forem rozdělení zisku, výnosy z likvidace, licenčních poplatků, dotací a grantů, přijatých darů, odškodnění a dobrovolných plateb. Příjmy také zahrnují nepeněžní dary poskytnuté daňovým poplatníkem. Příjmy nezahrnují vlastní kapitál získaný daňovým poplatníkem ani dluhy vrácené daňovému poplatníkovi.
Zisk	Přebytek příjmů nad odečitatelnými výdaji a dalšími odečitatelnými položkami za zdaňovací období.
Ztráta	Přebytek odečitatelných výdajů a dalších odečitatelných položek nad příjmy za zdaňovací období.
Konsolidovaný základ daně	Výsledek sečtených základů daně všech členů skupiny.
Přidělený podíl	Část konsolidovaného základu daně skupiny, přidělená členovi skupiny za použití příslušného vzorce.

Tabulka č. 2.1. – Definice základních pojmů.

Složení skupiny

Daňový poplatník-rezident tvoří skupinu s následujícími subjekty:

- všemi jeho stálými provozovnami, které se nacházejí v ostatních členských státech,
- všemi stálými provozovnami jeho způsobilých dceřiných společností, které jsou rezidenty třetí země, nacházejícími se v členském státě,
- všemi jeho způsobilými dceřinými společnostmi, které jsou rezidenty v jednom nebo více členských státech,
- ostatními daňovými poplatníky-rezidenty, kteří jsou způsobilými dceřinými společnostmi téže společnosti, jež je rezidentem třetí země.

Stálá provozovna

Ve výše uvedeném odstavci byl zmíněn pojem stálá provozovna. S tímto pojmem také směrnice často pracuje, proto v následujícím textu bude tento pojem charakterizován.

Směrnice kalkuluje s tím, že daňový poplatník má stálou provozovnu v jiném státě, než ve kterém se nachází jeho ústřední vedení a kontrola. Aby se jednalo o stálou provozovnu, musí mít daňový poplatník v tomto jiném státě trvalé zařízení, díky kterému vykonává svou činnost v tomto státě. Jedná se především o tato zařízení:

- pobočka,
- kancelář,
- dílna,
- místo vedení,
- důl, vrt na ropu nebo zemní plyn,
- staveniště nebo montážní projekt pokud jeho existence trvá déle než 12 měsíců.

Pro představu dále budou popsány případy, kdy stálá provozovna nevzniká:

- uchovávání zásob výrobků nebo zboží patřících daňovému poplatníkovi výlučně za účelem zpracování jinou osobou,
- provozování trvalého místa k výkonu činností výlučně za účelem provádění jakékoli jiné činnosti přípravné nebo pomocné povahy pro daňového poplatníka,
- používání zařízení výlučně pro účely skladování, předvádění nebo dodávek výrobků nebo zboží patřících daňovému poplatníkovi atd.

Volba systému

Systém navrhovaný touto směrnicí se vztahuje na společnosti popsané v kapitole „Způsobilé společnosti“. Pokud je společnost daňovým rezidentem některého členského státu, může se rozhodnout pro použití tohoto systému, pokud splňuje podmínky stanovené ve směrnici. Pokud společnost není daňovým rezidentem některého z členských států, může se rozhodnout použít tento systém, za podmínek stanovených ve vztahu ke stálé provozovně, kterou má v členském státě. Společnost, která má sídlo, místo založení nebo místo skutečného vedení v členském státě a není na základě dohody mezi tímto členským státem a třetí zemí považována za daňového rezidenta této třetí země, pokládá se za daňového rezidenta tohoto členského státu. V případě, že společnost je na základě mezinárodních smluv považována za rezidenta ve více členských státech, pokládá se za rezidenta členského státu, v němž se nachází místo jejího skutečného vedení.

V případě, že si společnost zvolí systém, který je popsán v této směrnici, nebude již podléhat vnitrostátnímu režimu daně z příjmů právnických osob ve vztahu k náležitostem, které směrnice upravuje. V případě, že jsou mezi členskými státy uzavřeny nějaké dohody, použije se ustanovení směrnice bez ohledu na ustanovení, uvedené v dohodě mezi členskými státy, které je s ním v rozporu.

Příklad č. 1:

Společnost z Norska se rozhodla pro expanzi do České republiky a Polska. V těchto dvou zemích se rozhodla vybudovat dvě výrobní haly.

Nyní můžou nastat dvě možnosti. První z nich je, že výstavba každé haly bude trvat méně než 12 měsíců. Nebude tedy splněn časový test pro stanovení tohoto stanoviště stálou provozovnou. Společnost ze třetí země by v tomto případě nemohla aplikovat systém stanovený směrnicí a musela by zpracovat a podat přiznání k dani z příjmů právnických osob podle vnitrostátních pravidel České republiky a Polska. V každém státě by musela podat přiznání k dani z příjmů právnických osob zvlášť a musela by zohlednit uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Druhou možností je, že výstavba každé haly bude trvat více než 12 měsíců. Bude splněn časový test pro stanovení staveniště stálou provozovnou. V tomto případě se společnost může rozhodnout a zvolit si systém stanovený ve směrnici.

Výše zdanitelných příjmů při aplikaci systému stanoveného touto směrnicí se bude odvíjet od rezidentství společnosti. Pokud společnost bude nerezidentem v Evropské unii, bude v rámci použití tohoto systému zdaňovat pouze příjmy plynoucí ze stálé provozovny.

V našem případě v Polsku a České Republice. Pokud společnost bude rezidentem v Evropské unii, bude zdaňovat všechny své celosvětové příjmy. [16]

Vstup do systému stanoveného směrnicí o CCCTB

V případě, že se daňový poplatník rozhodne pro systém stanovený touto směrnicí, všechna jeho aktiva a závazky budou uznána v hodnotě, která bude vyčíslena dle vnitrostátních daňových pravidel. Tyto hodnoty budou vyčísleny bezprostředně přede dnem, kdy daňový poplatník začne tento systém používat.

Dlouhodobá aktiva, která vstupují do systému stanoveného touto směrnicí, se odepisují dle pravidel popsanych dále v kapitole 2.6.5.

Co se týká příjmů a výdajů, které daňovému poplatníkovi vznikly nebo byly vynaloženy v období před zvolením systému stanoveného směrnicí, ale ještě nebyly zahrnuty do základu daně vypočteného dle vnitrostátních předpisů o daních z příjmů právnických osob, které dříve pro daňového poplatníka platily, se přičtou nebo odečtou od základu daně v souladu s pravidly pro časovou posloupnost, které jsou uvedeny ve vnitrostátních předpisech o daních z příjmů právnických osob. V případě, že některé příjmy byly před tím, než si daňový poplatník zvolil systém stanovený směrnicí, zdaněny podle vnitrostátních předpisů o daních z příjmů právnických osob v částce vyšší, než v jaké by vstupovaly do základu daně dle nového systému, odečtou se tyto příjmy od základu daně.

Rezervy jsou odečitatelným výdajem pouze ve výši, v jaké vyplývají z činností nebo transakcí, které byly provedeny poté, co si daňový poplatník zvolil systém stanovený směrnicí. V případě, že daňový poplatník eviduje výdaje, které byly vynaloženy před tím, než si daňový poplatník zvolil nový systém, ale doposud neprovedl žádný odpočet, jsou takovéto výdaje odečitatelnými výdaji.

Daňový poplatník si může převést do nově zavedeného systému také ztráty z minulých let, pokud by tyto ztráty mohly být převedeny do dalšího období i dle vnitrostátních předpisů o daních z příjmů právnických osob. Takovéto ztráty si může daňový poplatník převést, pokud doposud nedošlo k započtení proti zdanitelnému zisku. Tyto ztráty mohou být od základu daně odečteny v míře stanovené vnitrostátními předpisy o daních z příjmů právnických osob. [16]

Výstup ze systému stanoveného směrnicí o CCCTB

Stejně jako o vstupu do systému stanoveného touto směrnicí se daňový poplatník může rozhodnout také z tohoto systému vystoupit. Pokud se daňový poplatník rozhodne pro tuto

možnost, jeho aktiva a závazky budou uznány v hodnotě, která bude stanovena dle pravidel tohoto systému. V případě, že se stane, že některé příjmy a výdaje již byly zohledněny pro daňové účely v novém systému, nejsou tyto příjmy a výdaje znovu zohledněny. Pokud daňovému poplatníkovi vzniknou ztráty, které v rámci pravidel nového systému, ještě nebyly započteny proti zdanitelným ziskům, převedou se tyto ztráty do dalšího období v souladu s vnitrostátními předpisy o daních z příjmů právnických osob. [16]

Výpočet základu daně

Dle navrhovaného systému je základ daně vypočten jako rozdíl mezi příjmy a příjmy osvobozenými, odečitatelnými výdaji a dalšími odečitatelnými položkami. Při výpočtu základu daně jsou brány ve zřetel pouze zisky a ztráty, které byly realizovány. Základ daně je pak stanoven za každé zdaňovací období, kterým je jakékoli období dvanácti měsíců, pokud není ve směrnici stanoveno jinak.

Návrh směrnice určuje vlastní metodiku pro výpočet základu daně z příjmů právnických osob. V návrhu směrnice není zavedeno přímé spojení mezi základem daně a mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS.

Základ daně dle tohoto návrhu směrnice se vypočítá následujícím způsobem:

$$\mathbf{ZD = (ZP - OSVP - DOP) - OV}$$

ZD – základ daně

ZP – zdanitelné příjmy

OSVP – osvobozené příjmy

DOP – další odečitatelné položky od příjmů

OV – odečitatelné výdaje

Časové souvislosti

Příjmy, výdaje i všechny odečitatelné položky jsou uznávány ve zdaňovacím období, ve kterém vzniknou nebo jsou vynaloženy. Příjmy vznikají, když vzniklo právo je obdržet a mohou být s přiměřenou přesností vyčísleny, bez ohledu na to, zda jsou skutečně obdrženy. Odečitatelné výdaje vznikají, když vznikl závazek provést platbu a výše tohoto závazku může být s přiměřenou přesností vyčíslena. Není důležité, zda tento výdaj byl uhrazen.

Osvobozené příjmy

Osvobozenými příjmy při sestavování základu daně jsou následující příjmy:

- příjmy stále provozovny ve třetí zemi,

- přijaté rozdělované zisky,
- dotace přímo související s pořízením, výstavbou nebo zhodnocením dlouhodobých aktiv,
- výnosy ze zcizení akcií,
- výnosy ze zcizení aktiv, která jsou součástí souboru aktiv, včetně tržní hodnoty nepeněžních darů.

Konsolidovaný základ daně a jeho rozdělení mezi členské státy

Další oblastí, které je v návrhu směrnice věnována pozornost, je sestavení konsolidovaného základu daně a rozdělení mezi jednotlivé členy skupiny v jednotlivých členských státech. Pravidla pro sestavení tohoto konsolidovaného základu daně (skupinového zdanění) mohou být uplatněna pouze u společností, které mají přímo nebo nepřímo více než 50% podíl hlasovacích práv jiné společnosti, nebo vlastnický podíl nebo podíl na ziscích jiné společnosti, a to vždy z více než 75 %. Společnost by tato kritéria měla splňovat po celé zdaňovací období. V případě neplnění těchto kritérií by měla společnost ze skupiny vystoupit. Minimální doba členství ve skupině je stanovena na devět měsíců. Pokud společnost devítiměsíční test nesplní, bude s ní zacházeno, jako kdyby se členem skupiny nikdy nestala. V případě, že společnost splňuje výše popsané podmínky, ale je v platební neschopnosti nebo v likvidaci, nesmí být tato společnost členem skupiny.

Při výpočtu konsolidovaného základu daně nebudou zohledňovány zisky a ztráty, které vznikly z důvodu transakcí provedených přímo uvnitř skupiny. Vypočtené základy daně členů skupiny budou následně konsolidovány. Použitím tohoto systému sestavení konsolidovaného základu daně by se společnosti v rámci skupiny zbavily části agendy převodních cen v rámci Evropské unie. Popsaný postup by jim i daňovým správám výrazně snížil administrativní zátěž.

Po sestaveném konsolidovaném základu daně by následovalo jeho rozdělení mezi jednotlivé státy. Pokud tento základ daně bude záporný, převede se ztráta do dalšího období. Pokud základ daně bude kladný, rozdělí se mezi jednotlivé členy skupiny podle následujících faktorů:

- faktor práce – výše mzdových nákladů a počet zaměstnanců,
- faktor tržeb a aktiv – hodnota ekonomicky vlastněného podniku.

Vypočtené zisky by měly být zdaňovány v zemích, kde jsou vytvářeny.

Správa a postupy

Směrnice nemůže opomenout také procesní nastavení jejího uplatňování, a to jak ze strany daňového poplatníka, tak i daňového správce. V případě, že se daňový subjekt rozhodne pro systém CCCTB, musí splnit následující povinnosti:

- oznámit příslušnému členskému státu (ve kterém je rezident, nebo ve kterém má stálou provozovnu, pokud je nerezident) úmysl začít používat tento systém a to tři měsíce před začátkem zdaňovacího období, ve kterém bude zahájeno použití tohoto systému,
- používat systém CCCTP po dobu pěti zdaňovacích období. Pokud po uplynutí těchto pěti zdaňovacích období nepodá daňový poplatník oznámení o ukončení aplikace CCTB bude systém používán následující tři zdaňovací období.
- podat daňové přiznání za každé zdaňovací období. Daňové přiznání podá jediný daňový subjekt v tom státě, kde je rezidentem, skupina společností pak ve státě mateřské společnosti.

Ve směrnice je také upravena forma daňového přiznání, jeho obsah, kontrolní mechanismy a opravné prostředky. [16]

2.5.2. Možné negativní dopady systému CCCTB

Systém CCCTB, navrhovaný Radou Evropské unie má harmonizovat pouze základ daně a nikoliv daňové sazby. Členské státy Evropské unie si i po případném přijetí této směrnice, budou moci stanovovat sazby daně podle svých rozpočtových preferencí. Tímto budou moci konkurovat ostatním daňovým systémům v členských státech Evropské unie. Při použití systému CCCTB však existuje jisté ohrožení, že bude suverenita států v této oblasti ohrožena.

V současné době se ve velké většině zemí daňové zatížení odvíjí od systému sestavení základu daně a ne od sazby daně. V případě, že by byl systém CCCTB volitelný, jak směrnice prozatím plánuje, byla by suverenita jednotlivých členských států omezena jen z části. Do budoucna však komise předpokládá povinnost používat systém CCCTB pro všechny subjekty. Chce tak zabránit administrativní zátěži při nepovinném používání systému CCCTB, která by vznikala v členských státech, především u daňových správ. Zavedením povinného systému CCCTB by ovšem členské státy ztratily finanční samostatnost.

I když si společnosti zvolí tento systém, budou muset i nadále vést finanční účetnictví dle pravidel stanovených v jednotlivých členských státech. Není tedy zcela jisté, zda by bylo dosaženo zjednodušení administrativy a omezení používání převodních cen.

Další negativní dopad může mít komplikovaný model rozdělení konsolidovaného základu daně mezi jednotlivé členské státy. Nejednoznačný výklad může přinést komplikace při aplikaci systému. V případě schválení této směrnice by tak měla být věnována větší pozornost detailnímu popisu rozdělení konsolidovaného základu daně, ať nedochází ke špatnému výkladu.

Dalším negativem může být skutečnost, že výklad ani judikatura už nebude tvořena místními daňovými správami a soudy daných zemí, ale úředníky Evropské unie a judikaturou Soudního dvora. Může se tedy v některých případech stát, že tyto výklady budou v neprospěch některého členského státu.

2.5.3. Postoj České Republiky a ostatních zemí Evropské unie k CCCTB

Česká republika se k systému CCCTB staví dlouhodobě odtažitě. Její postoj je v mnoha ohledech negativní. O tomto svědčí i usnesení výboru pro evropské záležitosti z 15. schůze konané dne 26. května 2011, kde stojí následující: *„Pro vládu ČR je volitelný konsolidovaný model harmonizovaného základu daně ten nejméně výhodný z možných, neboť by znamenal na jedné straně značné dodatečné administrativní náklady pro daňovou správu a na druhé straně citelný výpadek daňových příjmů do státního rozpočtu. Navíc z politického hlediska je pravděpodobné, že v delším horizontu by CCCTB postupně vedl i k harmonizaci samotných daňových sazeb v EU, čímž by Česká republika přišla o významnou komparativní výhodu na evropském trhu“.*

I když se Česká republika staví k návrhu CCCTB negativně, bude usilovat alespoň o co nejvýhodnější stanovení parametrů pro rozdělení konsolidovaného základu daně z příjmů a jeho vzorce.

Stejný nebo obdobný postoj k návrhu CCCTB mají i jiné země Evropské unie jako např. Polsko, Velká Británie, Maďarsko, Irsko, ale i Německo. I tyto státy mají obavy z omezení jejich suverenity a z případného poklesu daňových příjmů.

V současnosti se dá konstatovat, že pro společný konsolidovaný základ daně se vyjádřili pouze Francie a Španělsko.

Návrh vydané směrnice není podporován ani z řad samotných podniků.

V budoucnu se dá očekávat ještě velmi bouřlivá debata o systému CCCTB. Komise předpokládá, že tato debata bude trvat ještě další dva roky. Pokud by i přes tato jednání nebyl systém CCCTB schválen, dá se předpokládat, že by mohl být přijat pouze zeměmi, které by o něj měly zájem.

2.5.4. IFRS jako nástroj CCCTB

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou již aplikovány ve většině evropských zemí. Mohou se tak stát prvním stavebním prvkem, na kterém bude aplikace CCCTB postavena.

Nařízení Rady č. 1606/2002 ukládá od 1. ledna 2005 povinnost sestavovat účetní závěrku podle IFRS společnostem v EU, které obchodují s cennými papíry na veřejných trzích. Tento krok lze považovat jako základ pro následné schválení a aplikaci CCCTB.

Zavedení společného konsolidovaného daňového základu pro větší společnosti, sestaveného v návaznosti na účetní závěrky zpracované podle IFRS, v rámci EU je dle Komise nezbytným krokem pro plné využití všech výhod vnitřního trhu.

3. Aktuální metodika sestavení základu daně ve vybraných státech EU

V této kapitole bude zanalyzován současný stanovený postup při sestavování základu daně ve vybraných zemích Evropské unie. Vzhledem ke skutečnosti, že kroků ke stanovení finálního základu daně je velmi mnoho, bude pozornost věnována jen některým z nich. Pro následující analýzu byly vybrány tyto oblasti:

- základní charakteristiky účetnictví,
- odpisování,
- oceňování majetku a závazků,
- daňově uznatelné výdaje,
- daňově neuznatelné výdaje,
- daňově uznatelný odpis pohledávek,
- ztráty.

Důvodem výběru jmenovaných oblastí byla skutečnost, že tyto oblasti jsou upraveny také ve směrnici o CCCTB a je tak možné provést srovnání stavu v jednotlivých zemích a následně vyhodnocení, která legislativa je v současné době nejbližší pro možnou aplikaci směrnice o CCCTB. Základní informace o účetnictví jsou v analyzovaných oblastech zařazeny, aby byla zajištěna základní informovanost o základních principech účetnictví ve vybraných zemích.

Tyto oblasti budou postupně zanalyzovány v jednotlivých zemích. Pro účel této diplomové práce byly ke srovnání vybrány následující země: Česká republika, Slovenská republika a Polsko. Postupně budou všechny výše uvedené oblasti zanalyzovány v jednotlivých zemích a na závěr bude provedeno shrnutí zjištěných informací a porovnání těchto třech zemí.

3.1. Česká republika

3.1.1. Základní charakteristiky účetnictví

Legislativní rámec účetnictví v ČR je zakotven v zákoně o účetnictví č. 563/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů, ve vyhlášce Ministerstva financí ČR a v českých účetních standardech vypracovaných a vyhlášených Ministerstvem financí ČR.

Některé účetní jednotky účtují a sestavují účetní závěrku dle českých legislativních předpisů a některé účetní jednotky podléhají Mezinárodním standardům účetního výkaznictví (IFRS).

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v plném rozsahu. Ve zjednodušeném rozsahu vedou účetnictví pouze občanská sdružení, bytová družstva, příspěvkové a organizace a další organizace uvedené v § 9 zákona o účetnictví.

Účetní jednotky si stanoví svůj vlastní účtový rozvrh, který vychází ze směrné účtové osnovy. V tomto rozvrhu si účetní jednotka vymezí veškeré účty, které bude pro účtování svých účetních operací potřebovat. Účtový rozvrh je možno v průběhu účetního období doplňovat. Účetní jednotka může používat syntetické i analytické účty. Směrná účtová osnova obsahuje následující účtové třídy:

- účtová třída 0 – dlouhodobý majetek,
- účtová třída 1 – zásoby,
- účtová třída 2 – finanční účty,
- účtová třída 3 – zúčtovací vztahy,
- účtová třída 4 – kapitálové účty a dlouhodobé závazky,
- účtová třída 5 – náklady
- účtová třída 6 – výnosy,
- účtová třída 7 – závěrkové a podrozvahové účty.

Účetnictví je vedeno v CZK.

Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, jež jsou předmětem účetnictví. Tyto skutečnosti jsou účtovány do období, se kterým věcně a časově souvisejí.

Konec účetního období a účetní závěrka

Na konci účetního období musí účetní jednotky uzavřít účetní knihy a zpracovat účetní závěrku. Účetní závěrka sestavená dle platné legislativy se skládá z rozvahy, výkazu zisků a ztrát a přílohy, která podává vysvětlující a doplňující informace ke zpracované rozvaze a výkazu zisků a ztráty.

Některé účetní jednotky mají povinnost ověření účetní závěrky auditorem. V ČR podléhají ověření účetní závěrky auditorem akciové společnosti, které za poslední a bezprostředně předcházejícího účetního období překročily nebo dosáhly alespoň jedno ze tří následujících kritérií:

- hodnota aktiv vyšší než 40 000 000 Kč,

- roční čistý obrat více než 80 000 000 Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců více než 50.

Dále mají povinnost ověření účetní závěrky auditorem ostatní obchodní společnosti nebo družstva, pokud dosáhly alespoň dvě ze tří výše uvedených kritérií, a to za poslední a bezprostředně předcházející účetní období.

Další operací, kterou účetní jednotky musí na konci účetního období vyčíslit, je výsledek hospodaření. Tento výsledek hospodaření je následně dle zákona o dani z příjmů přetransformován na základ daně a je vyčíslena výsledná daňová povinnost.

Některé účetní jednotky sestavují konsolidovanou účetní závěrku. Sestavit konsolidovanou účetní závěrku jsou povinny sestavit účetní jednotky, které jsou obchodní společností a jsou ovládající osobou. Ovládající osobou je myšlena osoba, které fakticky nebo právně vykonává přímo nebo nepřímo rozhodující vliv na řízení nebo provozování podniku jiné osoby. Postup pro sestavení konsolidované účetní závěrky stanovuje zákon o účetnictví. Pokud je účetní jednotka povinna řídit se IFRS zpracovává konsolidovanou účetní závěrku dle pravidel stanovených IFRS.

Použití IFRS v České republice

S povinným použitím IFRS se poprvé v ČR setkáváme po jejím vstupu do Evropské unie. Od vstupu ČR do EU jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví povinně platné pro všechny účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů. V ČR se tímto trhem rozumí všechny trhy Burzy cenných papírů a oficiální trh RMS systému.

Pokud účetní jednotky splňují výše stanovenou podmínku, jsou povinny podle IFRS účtovat a sestavovat účetní závěrku, konsolidovanou účetní závěrku a výroční zprávy.

V případě, že konsolidující účetní jednotka není emitentem cenných papírů na regulovaném trhu cenných papírů, má možnost si vybrat, zda konsolidovanou účetní závěrku a výroční zprávu sestaví podle IFRS nebo podle českých účetních předpisů.

Účetní jednotky, které se řídí IFRS, nemohou při sestavení základu daně vycházet z účetního hospodářského výsledku podle IFRS. Důvodem je současná legislativa. Účetní jednotky musí tedy při sestavení základu daně vycházet z výsledku hospodaření sestaveného podle české účetní legislativy. Výsledek hospodaření je potřeba upravit o efekty vyplývající z rozdílů mezi IFRS a českou účetní legislativou.

3.1.2. Odpisování

Účetní odepisování dlouhodobého majetku provádí účetní jednotka na základě odpisového plánu, který si sama stanoví. V tomto odpisovém plánu si účetní jednotka stanoví způsob odepisování, dobu použitelnosti a odpisové sazby pro jednotlivé odpisové skupiny, do kterých je dlouhodobý majetek zařazován. Odpisy, které si účetní jednotka stanoví dle svého odpisového plánu, jsou označovány za účetní odpisy. Tyto odpisy by měly odpovídat skutečnému stavu tohoto majetku. Sazby účetních odpisů si účetní jednotka stanovuje sama, např. dle doby použitelnosti dlouhodobého majetku.

Při výpočtu základu daně musí však účetní jednotka brát ohled na způsob výpočtu odpisů stanovených v zákoně o daních z příjmů. Tyto odpisy jsou označovány jako daňové odpisy a účetní jednotka si do daňově uznatelných nákladů může zařadit pouze částku těchto odpisů. Pokud jsou účetní odpisy nižší nebo vyšší než vypočtené daňové odpisy musí být provedena příslušná úprava základu daně. Při sestavování daňového přiznání musí být tento rozdíl vyčíslen jako částka zvyšující nebo snižující hospodářský výsledek a tento rozdíl musí být zpracován do daňového přiznání.

Výpočet daňových odpisů se řídí zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V paragrafech 26 – 33 jsou popsány veškeré zásady, které je potřeba splnit, aby byly odpisy daňově uznatelné. Odpisováním dle tohoto zákona se rozumí zahrnování odpisů z majetku, který poplatník eviduje ve své evidenci a který slouží k zajištění zdanitelných příjmů, do výdajů potřebných k dosažení těchto příjmů. [19]

Odpisování může být zahájeno až po uvedení daného majetku do užívání a odepisování může provádět pouze poplatník, který má k majetku vlastnické právo. Po dohodě s vlastníkem může odepisování technického zhodnocení na pronajatém majetku provádět nájemce. Ale jen v případě, že u vlastníka není vstupní cena majetku navýšena o toto technické zhodnocení. Nájemce zařadí technické zhodnocení do odpisové skupiny, ve které je zařazen odpisovaný majetek.

Odpisování se provádí ze vstupní ceny majetku, případně ze zvýšené vstupní ceny, pokud na majetku bylo provedeno technické zhodnocení. Vstupní cenou majetku může být:

- **Pořizovací cena** – tato cena se použije v případě, že byl majetek pořízen úplatně. Součástí vstupní ceny jsou všechny náklady spojené s pořízením majetku.
- **Vlastní náklady** – toto ocenění se použije v případě, byl-li majetek vyroben ve vlastní režii.

- **Reprodukční pořizovací cena** – tato cena se použije v ostatních případech.
- **Cena stanovená podle zvláštních právních předpisů** – tato cena bude použita v případě, že majetek byl nabyt zděděním nebo darováním.

Výše uvedené ocenění patří mezi základní a nejpoužívanější. V některých specifických případech se můžeme setkat s dalšími druhy ocenění.

Odpisování hmotného majetku

Vymezení hmotného majetku dle zákona o daních z příjmů

Pro účely zákona o daních z příjmů se za hmotný majetek považují:

- samostatné movité věci, nebo soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a jejich provozně-technické funkce jsou delší než jeden rok,
- budovy, domy a byty nebo nebytové prostory,
- stavby (existují některé výjimky – např. provozní důlní díla, oplocení k zajišťování lesní výroby a myslivosti),
- pěstelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky,
- dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč.

Za hmotný majetek se nepovažují zásoby. Souborem movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením je míněna dílčí část výrobního nebo jiného celku. Daňový poplatník musí vést evidenci souborů movitých věcí, aby byly snadno zjistitelné informace o jednotlivých složkách zařazených do souboru.

Pro účely odpisování je hmotný majetek rozdělen do odpisových skupin, které jsou uvedeny v příloze č. 1 zákona o daních z příjmů. [19]

Hmotný majetek vyloučený z odepisování

Dle zákona o daních z příjmů je některý majetek vyloučen z odepisování. Může se jednat například o tento majetek:

- bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci a to v případě, pokud výdaje související s jeho pořízením nepřevyší 40 000 Kč,
- movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,
- inventarizační přebytky hmotného majetku v případě, že nebyly při zjištění zaúčtovány ve prospěch výnosů,

- hmotný majetek, který byl nabyt bezúplatně, a toto nabytí bylo předmětem daně darovací a bylo v době nabytí od daně darovací osvobozeno.

Proces odpisování

Prvním krokem, který musí být splněn ze strany daňového poplatníka, je zařazení hmotného majetku do správné odpisové skupiny. Technické zhodnocení, které bylo provedeno na majetku, který je vyloučen z odepisování, se zařadí do odpisové skupiny, do které spadá hmotný majetek, na kterém bylo toto technické zhodnocení provedeno.

Zákon stanovuje minimální dobu odpisování. (viz tabulka č. 3.1.) [19]

Odpisová skupina	Doba odepisování	Příklad dlouhodobého hmotného majetku
1	3 roky	Počítače a kancelářská technika, nástroje a nářadí
2	5 let	Většina pracovních strojů, nákladní automobily, traktory, autobusy, osobní a dodávková vozidla
3	10 let	Stroje oceláren, parní kotle, tramvaje, vozy metra
4	20 let	Věže, stožáry, budovy z lehkých hmot, plynovody
5	30 let	Budovy a haly pro průmysl, zemědělství a stavebnictví, byty, nebytové prostory, mosty
6	50 let	Administrativní budovy, obchodní domy, školy

Tabulka 3.1. – odpisové skupiny v ČR.

Může se stát, že u hmotného majetku dojde v průběhu odpisování k prodloužení doby odpisování. V těchto případech výše uvedené doby odepisování neplatí.

Hmotný majetek je odepisován do výše vstupní ceny nebo do výše zvýšené vstupní ceny. Vypočtené odpisy jsou zaokrouhlovány na celé koruny nahoru.

Daňový poplatník si může zvolit dva způsoby odepisování a to buď zrychlené, nebo rovnoměrné odpisování. Tento způsob si daňový poplatník zvolí pro každý nový pořízený hmotný majetek a nemůže jej změnit po celou dobu odepisování tohoto majetku.

• Rovnoměrný způsob odepisování

Při rovnoměrném způsobu odepisování jsou jednotlivým odpisovým skupinám přiřazeny maximální roční odpisové sazby. Tyto sazby jsou stanoveny pro odepisování v prvním roce, v dalších letech a pro zvýšenou vstupní cenu. Při rovnoměrném způsobu odepisování se v jednotlivých účetních obdobích předpokládá odpisování stále stejné částky odpisů po celou dobu odepisování, pokud účetní jednotka nebude používat různé sazby pro jednotlivé časové úseky.

Roční odpisovou sazbu si může daňový poplatník zvýšit v prvním roce odepisování o 20 % a to v případě, pokud se jedná o poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou, který je prvním vlastníkem stroje pro zemědělství a lesnictví, který je označen ve speciální klasifikaci kódem 29.3.

Roční odpisovou sazbu si může daňový poplatník zvýšit v prvním roce odepisování o 15 %, pokud je prvním vlastníkem zařízení pro čištění a úpravu vod také označených ve speciální klasifikaci.

Roční odpisovou sazbu si může daňový poplatník zvýšit v prvním roce odepisování o 10 %, pokud se jedná o poplatníka, který je prvním vlastníkem hmotného majetku zařazeného do odpisových skupin 1 – 3. Prvním vlastníkem majetku je myšlen poplatník, který si jako první pořídil nový hmotný majetek, který dosud nebyl používán k určenému účelu a u předchozího vlastníka byl tento majetek zbožím. Prvním vlastníkem může být také poplatník, který tento majetek vyrobil ve vlastní režii. [19]

Odpisy hmotného majetku se při rovnoměrném způsobu odepisování vypočtou jako jedna setina jeho vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby v prvním roce, v dalších letech nebo ze zvýšené vstupní ceny. Zjednodušeně platí tento vzorec:

Odpis v Kč =	vstupní cena x odpisová sazba v procentech / 100
--------------	--

• Zrychlený způsob odepisování

Tento způsob odepisování si zvolí poplatník, pokud chce, aby zpočátku byla odepisována vyšší částka, která bude postupně klesat. Postupné snižování částky odpisů je způsobeno vyšší hodnotou koeficientu pro zrychlené odepisování. Při výpočtu odpisů tímto způsobem se v prvním roce počítá odpis ze vstupní ceny a v dalších letech se odpis počítá ze zůstatkové ceny. Zůstatková cena je vypočtena jako rozdíl mezi vstupní cenou a hodnotou dosavadních odpisů. Pro výpočet odpisů zrychleným způsobem platí následující vzorec:

1. rok	odpis = vstupní cena v Kč/koeficient pro jednotlivé odpisové skupiny
Další roky	odpis = 2 x zůstatková cena / koeficient odepisování - počet let, po které již byl majetek odepisován

V některých případech si daňový poplatník nemůže do daňových výdajů uplatnit částku odpisu za celý rok, ale může si do daňových výdajů uplatnit pouze poměrnou část. Jedná se například o tyto případy:

- zahájení nebo ukončení odepisování v průběhu zdaňovacího období. V tomto případě se z vypočteného ročního odpisu vyčíslí částka připadající na jeden měsíc a tato částka se vynásobí počtem měsíců, ve kterých daňový poplatník majetek odepisoval. Tuto částku pak může zahrnout do daňově uznatelných výdajů.
- Hmotný majetek je používán pouze z části k zajištění zdanitelných příjmů. V tom případě se do daňově uznatelných výdajů zahrnuje poměrná část odpisů.
- V průběhu zdaňovacího období dojde k vyřazení majetku, nebo je tento majetek převeden na jinou právnickou osobu, ale přitom tento majetek měl daňový poplatník evidovaný na počátku příslušného zdaňovacího období ve své evidenci. V tomto případě si daňový poplatník může do daňově uznatelných výdajů zahrnout pouze odpis ve výši jedné poloviny ročního odpisu.

Odpisování hmotného majetku lze přerušit a to například ve zdaňovacích obdobích, ve kterých má společnost nízký zisk. [19]

Odpisování nehmotného majetku

Vymezení nehmotného majetku dle zákona o dani z příjmů

Dle zákona o dani z příjmů je za dlouhodobý nehmotný majetek označován takový majetek, jehož vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti je delší než jeden rok. Jedná se o následující druhy nehmotného majetku:

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva, patenty, licence,
- jiný majetek nehmotné povahy.

Nehmotný majetek musí být nabyt úplatně, darováním, zděděním, vytvořením vlastní činností, vkladem společníka.

Za nehmotný majetek se dle zákona o daních z příjmů nepovažuje goodwill. Kladný goodwill se zahrne v průběhu 180 měsíců rovnoměrně do výdajů. Záporný goodwill je částkou, která zvyšuje výsledek hospodaření rovnoměrně během 180 měsíců. Za zdaňovací období je vždy vyčíslena poměrná část, která na toto zdaňovací období připadá. [19]

Proces odpisování

Odpisování nehmotného majetku probíhá pouze rovnoměrným způsobem a to následovně:

- zřizovací výdaje – 60 měsíců,
- audiovizuální dílo – 18 měsíců,
- software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje – 36 měsíců,
- ostatní nehmotný majetek – 72 měsíců.

Odpisování nehmotného majetku nelze přerušit tak jako odpisování hmotného majetku.

[19]

3.1.3. Oceňování majetku a závazků

Oceňování majetku a závazků je upraven v zákoně o účetnictví. Účetní jednotky oceňují majetek a závazky k okamžiku vzniku účetního případu a dále při sestavení účetní závěrky. Pro ocenění majetku a závazků k okamžiku vzniku účetního případu použije účetní jednotka následující možnosti ocenění:

- **Pořizovací cena** – touto cenou je oceňován hmotný majetek (mimo majetku vytvořeného vlastní činností), zásoby (mimo zásob vytvořených vlastní činností), podíly, cenné papíry a deriváty, nehmotný majetek (mimo majetku vytvořeného vlastní činností). Pořizovací cena je cena, za kterou byl majetek pořízen včetně nákladů, které s pořízením souvisejí.
- **Vlastní náklady** – tímto oceněním se ocení hmotný majetek vytvořený vlastní činností, zásoby vytvořené vlastní činností, nehmotný majetek vytvořený vlastní činností. Vlastní náklady tvoří u hmotného a nehmotného majetku, vyrobeného vlastní činností, přímé a nepřímé náklady, které se k výrobě vztahují. U zásob jsou to přímé náklady a případně i nepřímé náklady, které se k výrobě vztahují.
- **Jmenovitá hodnota** – jmenovitou hodnotou jsou oceňovány peněžní prostředky a ceniny.
- **Reprodukční pořizovací cena** – toto ocenění se použije v případě bezúplatného nabytí majetku, dále v případech kdy u majetku vytvořeného vlastní činností nelze zjistit hodnotu vlastních nákladů. Tato cena se také použije u ostatního majetku, který není výše vyjmenován. Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.

Při zpracovávání účetní závěrky je potřeba některé složky majetku a závazků přecenit na reálnou hodnotu. Touto reálnou hodnotou může být tržní hodnota, ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce nebo ocenění stanovené podle zvláštních předpisů. Ke dni sestavení účetní závěrky se na reálnou hodnotu přeceňují například tyto složky majetku a závazků:

- u některých účetních jednotek majetek určený k prodeji s výjimkou zásob,
- část majetku a závazků zajištěná deriváty,
- pohledávky, které účetní jednotka nabyla a určila k obchodování,
- deriváty,
- cenné papíry, s výjimkou cenných papírů držených do splatnosti, cenných papírů emitovaných účetní jednotkou. [20]

3.1.4. Daňově uznatelné výdaje

Problematika daňově uznatelných výdajů je popsána v § 24 Zákona o daních z příjmů. Výdaje, které můžeme zařadit do daňově uznatelných výdajů, jsou charakterizovány jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Dále musí být tyto výdaje prokázány. Účetní jednotka musí mít v evidenci doklad vztahující se k těmto výdajům. O výdajích je účtováno nebo jsou o nich vedeny záznamy v daňové evidenci. Výdaje, které jsou uplatňovány v daňově uznatelných výdajích, musí vzniknout v roce, ve kterém je daňově uplatňujeme. A poslední podmínkou označení výdaje jako daňově uznatelného je podmínka, že tento výdaj není uveden v § 25 Zákona o daních z příjmů, kde jsou vymezeny daňově neuznatelné výdaje.

Problematika daňově uznatelných výdajů je velmi rozsáhlá a pro potřeby diplomové práce budou uvedeny jen ukázkové příklady daňově uznatelných výdajů. Za daňově uznatelné náklady jsou považovány například následující náklady:

- provozní náklady,
- výdaje na pořízení materiálů a zboží,
- mzdy a pojistné, které hradí zaměstnavatel za své zaměstnance,
- odpisy hmotného a nehmotného majetku,
- rezervy a opravné položky, které splňují parametry stanovené Zákonem o rezervách,
- škody způsobené živelnou pohromou nebo neznámým pachatelem (v případě, že existuje potvrzení od policie ČR),

- nájemné a další. [19]

U některých výše uvedených nákladů samozřejmě existují výjimky, za kterých není náklad daňově uznán. Popis těchto výjimek by však přesáhl rozsah této diplomové práce. Pro potřebu diplomové práce postačí tyto základní informace.

3.1.5. Daňově neuznatelné výdaje

Výdaje, které nejsou uvedeny v § 24 zákona o daních z příjmů, spadají do daňově neuznatelných výdajů, které jsou vymezeny v § 25.

Společnost ve svém účetnictví pracuje jak s daňově uznatelnými, tak daňově neuznatelnými výdaji. Veškeré výdaje a náklady musí být řádně zaúčtovány. Na konci zdaňovacího období společnost vyčíslí výsledek hospodaření, který musí přetransformovat do základu daně. Při těchto úpravách se musí zohlednit daňová uznatelnost a neuznatelnost výdajů. V situaci, kdy účetní jednotka má zaúčtovány daňově neuznatelné výdaje v účetnictví, musí o hodnotu těchto výdajů zvýšit základ daně.

Daňově neuznatelné výdaje popsané v § 24 Zákona o daních z příjmů je rozsáhlejší než § 25, ve kterém jsou popsány daňově uznatelné výdaje. Níže jsou uvedeny alespoň některé výdaje, které nejsou dle tohoto zákona daňově uznatelné.

- výdaje na pořízení hmotného majetku,
- výdaje na osobní spotřebu podnikatele,
- výdaje na reprezentaci,
- odvod DPH,
- manka a škody převyšující obdržené náhrady,
- daň dědická, darovací, daň z příjmů,
- výdaje na zvýšení základního kapitálu,
- vyplacené podíly na zisku,
- pojistné na sociální a zdravotní zabezpečení u osob samostatně výdělečně činných,
- a další.[19]

Uvedený popis daňově uznatelných výdajů je pro tuto diplomovou práci dostačující. Další popis daňové uznatelnosti výdajů by vydal na další samostatnou práci.

3.1.6. Daňově uznatelný odpis pohledávek

Oblast daňové uznatelnosti odpisu nedobytných pohledávek podléhá v české legislativě častým změnám. Dále bude tedy vycházeno z aktuálního stavu v roce 2013.

Při uzavírání účetních knih a následném sestavení základu daně řeší účetní jednotky otázku pohledávek, které jsou již nějakou dobu po splatnosti. Odpis pohledávek je možný pouze v případě, že k těmto pohledávkám byly tvořeny zákonné opravné položky. Výjimkou jsou pohledávky, ke kterým nebylo možno tvořit zákonné opravné položky, protože ještě neuplynulo 6 měsíců od jejich splatnosti nebo se jedná o pohledávku, jejíž jmenovitá hodnota v okamžiku vzniku je vyšší než 200 000 Kč, u které ještě nebylo zahájeno rozhodčí, soudní nebo správní řízení.

Pro daňově uznatelný odpis pohledávky je třeba, aby pohledávka splnila další podmínky stanovené zákonem o dani z příjmů. Musí se jednat o pohledávku za dlužníkem:

- u kterého soud zrušil konkurz, protože jeho majetek nepostačuje, a pohledávka byla poplatníkem přihlášena u insolvenčního soudu a měla být vypořádána z majetkové podstaty,
- jež je v úpadku nebo mu úpadek hrozí,
- který zanikl bez právního nástupce a věřitel nebyl s původním dlužníkem spojenou osobou,
- na jehož majetek je uplatňována veřejná dražba a k tomuto majetku se daná pohledávka váže,
- který zemřel a pohledávka nemohla být uspokojena ani díky dědicům dlužníka,
- na jehož majetek je uvalena exekuce a k tomuto majetku se daná pohledávka váže. [19]

3.1.7. Ztráty

Při transformaci hospodářského výsledku na základ daně může vzniknout daňová ztráta. Účetní jednotka tak za zdaňovací období, ve kterém vykáže ztrátu, nemá žádnou daňovou povinnost týkající se daně z příjmů právnických osob.

§ 34 zákona o dani z příjmů dále upravuje možnost započtení ztráty, jako položky odčitatelné od základu daně, ve zdaňovacích obdobích, kdy účetní jednotka vykáže kladný základ daně. Účetní jednotka si může od základu daně odečíst daňovou ztrátu nebo její část během následujících pěti zdaňovacích období po období, ve kterém byla daňová ztráta vyměřena.

Vyměřenou daňovou ztrátu nelze přenášet na jiné osoby. Výjimku tvoří možnost přenosu daňové ztráty při převodu podniku, fúzích a rozdělení společnosti. Tyto výjimky jsou řešeny v § 23a) a 23c) zákona o daních z příjmů. [19]

3.2. Slovenská Republika

3.2.1. Základní charakteristiky účetnictví

Základním předpisem, dle kterého účetní jednotky účtují je Zákon 431/2002 Z.z. o účetnictví v aktuálním znění.

Tento zákon umožňuje účtovat v soustavě jednoduchého a podvojného účetnictví. Účtovat v soustavě jednoduchého účetnictví mohou pouze jednotky, které splňují povinnosti stanovené tímto zákonem. Jedná se především o občanské sdružení, sdružení právnických osob a další vyjmenované.

Účtování účetních operací je prováděno na základě účtového rozvrhu, který si účetní jednotka stanoví. Tento účtový rozvrh zahrnuje syntetické účty z rámcové účtové osnovy. Syntetické účty mohou být doplněny analytickými účty s ohledem na členění majetku, pohledávek, věřitelů atd. Účtová osnova je téměř totožná s účtovou osnovou v České republice a skládá se z těchto účtových tříd:

- účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek,
- účtová třída 1 – Zásoby,
- účtová třída 2 – Finanční účty,
- účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy,
- účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky,
- účtová třída 5 – Náklady,
- účtová třída 6 – Výnosy,
- účtová třída 7 – Uzávěrkové účty a podrozvahové účty.

Účty v účtové osnově se také dělí na rozvahové a výsledkové.

Účetní případy jsou účtovány na základě účetních dokladů a do období se kterým věcně a časově souvisejí.

Konec účetního období a účetní závěrka

Na konci účetního období dochází k uzavírání účetních knih a jsou zjišťovány konečné zůstatky účtů nákladů a výnosů (výsledkových účtů). Pomocí těchto operací a porovnáním

zůstatků těchto účtů je zjištěn výsledek hospodaření před zdaněním. Tento výsledek hospodaření je následně přetransformován do základu daně z příjmů a je vypočtena daň z příjmů. V této oblasti se také nesetkáme s odlišnostmi vůči České republice.

Účetní závěrka se dle slovenské legislativy skládá z rozvahy, výkazu zisků a ztráty a poznámek. Toto jsou povinné náležitosti účetní závěrky. Také na Slovensku mají některé účetní jednotky povinnost nechat si svoji sestavenou účetní závěrku ověřit auditorem. Tuto povinnost mají obchodní společnosti, pokud povinně tvoří základní jmění a družstva, která ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka a za bezprostředně předcházející účetní období splní alespoň dvě z těchto podmínek:

- celková suma majetku přesáhla 1 000 000 eur (přepočet na Kč dle kurzu stanoveného ČNB ke dni 7. 4. 2013 – činí 25 765 000 Kč),
- hodnota čistého obrátu přesáhla 2 000 000 eur (přepočet na Kč dle kurzu stanoveného ČNB ke dni 7. 4. 2013 – činí 51 530 000 Kč),
- průměrný přepočtený počet zaměstnanců v jednom účetním období přesáhl 30.

Dále mají povinnost nechat si ověřit účetní závěrku obchodní společnosti a družstva, jejichž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu a ještě některé další společnosti podle zvláštních předpisů.

I ve slovenském účetnictví se setkáváme s pojmem konsolidovaná účetní závěrka. Konsolidovanou účetní závěrku dle tohoto zákona sestavují mateřské účetní jednotky. Mateřskou účetní jednotkou se rozumí účetní jednotka, která v jiné účetní jednotce má většinu hlasovacích práv, nebo má právo vyměňovat a odvolávat většinu členů statutárních orgánů, má ovládací právo na základě uzavřené smlouvy. Toto jsou základní charakteristiky mateřské společnosti dle slovenské legislativy. [22]

Použití IFRS ve Slovenské republice

Používání IFRS ve Slovenské republice je rozšířenější než v Česku. Od roku 2005 jsou všechny konsolidované účetní závěrky sestavovány podle IFRS. Od roku 2006 jsou individuální účetní závěrky u vybraných účetních jednotek sestavovány povinně nebo volitelně podle IFRS. Účetní závěrky pak nejsou již sestavovány podle slovenských účetních předpisů.

Z důvodu aplikace IFRS při sestavování konsolidovaných účetních závěrek, již tato problematika není řešena ve slovenských účetních předpisech.

V případě sestavení individuální účetní závěrky mají od roku 2006 povinnost sestavit tuto závěrku dle IFRS následující subjekty:

- banky, pobočky zahraničních bank, burza cenných papírů a další vybrané subjekty z pojišťovnického a bankovního sektoru,
- obchodní společnost, která nejméně po dvě po sobě jdoucí účetní období splnila aspoň dvě z následujících podmínek:
 - celková suma majetku přesáhla částku 165 969 594,40 €,
 - čistý obrat přesáhl 165 969 594,40 €,
 - průměrný přepočtený počet zaměstnanců v jednotlivých účetních obdobích přesáhl 2 000.

Volbu sestavit svoji individuální účetní závěrku dle IFRS mají tyto subjekty:

- účetní jednotky, které nejsou popsány výše, ale která v účetním období emitovala cenné papíry a tyto cenné papíry byly přijaty k obchodování na regulovaném trhu,
- obchodník s cennými papíry a pobočka zahraničního obchodníka s cennými papíry. [22]

3.2.2. Odpisování

Způsoby odepisování se řídí zákonem č. 595/2003 Z.z. o dani z příjmů v aktuálním znění a zákonem č. 431/2002 Z.z. o účetnictví v aktuálním znění.

Stejně jako v České republice je odpisování prostředkem postupného zahrnování odpisů hmotného a nehmotného majetku do daňových nákladů. Podmínkou je, že tento majetek musí být prostředkem potřebným k dosahování příjmů z podnikání, nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo z pronájmu.

Hranice výše vstupní ceny pro zahájení odepisování je uvedena níže v tabulce č. 3.2. Pro přehlednost jsou hodnoty v eurech přepočítány na koruny. Pro přepočet byl použit kurz vyhlášený ČNB dne 5. 4. 2013.

Vstupní cena v €	Přepočet na Kč	Druh majetku
1700	43 801 Kč	hmotný majetek
2400	61 836 Kč	nehmotný majetek
1700	43 801 Kč	nehmotný majetek, který aktivuje náklady na vývoj a technické zhodnocení plně odepsaného nehmotného majetku

Tabulka č. 3.2. – Vstupní ceny pro odepisování v SR

Z výše uvedeného propočtu je zřejmé, že vstupní ceny pro odepisování hmotného i nehmotného majetku jsou téměř totožné s nastavenými vstupními cenami v České republice. Rozdíly jsou způsobeny jen přepočtem na koruny.

Odpisování hmotného i nehmotného majetku může provádět poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo. Po domluvě s vlastníkem majetku může technické zhodnocení provedené na pronajatém majetku, odepisovat nájemce, za předpokladu, že vlastník majetku nezvýšil vstupní cenu majetku o hodnotu tohoto technického vybavení.

Co se týče vstupní ceny, ze které je odepisování prováděno, tak tato problematika je totožná s ČR. Opět se tu setkáváme s cenou pořízení, oceněním ve výši vlastních nákladů, reprodukční pořizovací cenou nebo cenou stanovenou podle zvláštních předpisů. [21]

Odpisování hmotného majetku

Vymezení hmotného majetku dle zákona o daních z příjmů

Za hmotný majetek se dle zákona o dani z příjmů považuje tento majetek:

- samostatné movité věci, soubory movitých věcí, jejichž vstupní cena je vyšší než 1 700 € a jeho provozně technické funkce jsou delší než jeden rok,
- budovy a jiné stavby,
- pěstitelské celky trvalých porostů,
- zvířata,
- jiný majetek.

Souborem movitých věcí je souhrn samostatných movitých věcí, které mají samostatné technicko-ekonomické určení. Všechny movité věci zahrnuté do souboru movitých věcí musí být evidovány jednotlivě, aby bylo možné identifikovat případné změny u jednotlivých movitých věcí.

Jiným majetkem se rozumí například technické zhodnocení nemovité kulturní památky vyšší než 1 700 €, technické zhodnocení odepsaného hmotného majetku vyšší než 1 700 € nebo technické zhodnocení pronajatého majetku vyšší než 1 700 €.

Hmotný majetek vyloučený z odepisování

Tak jako v legislativě ČR tak i v legislativě SR je vyjmenován majetek, který je vyloučený z odepisování. Může se jednat například o tento majetek:

- pozemky,
- umělecká díla, která nejsou součástí staveb a budov,
- movité národní kulturní památky,

- inventární přebytky hmotného majetku zjištěného při inventarizaci.

Proces odpisování

Prvním krokem, který musí být splněn ze strany daňového poplatníka, je zařazení hmotného majetku do správné odpisové skupiny. Technické zhodnocení, které bylo provedeno na majetku, který je vyloučen z odepisování, se zařadí do odpisové skupiny, do které spadá hmotný majetek, na kterém bylo toto technické zhodnocení provedeno.

Zákon stanovuje minimální dobu odpisování. (viz tabulka č. 3.3.)

Tady se setkáváme s rozdíly oproti ČR, kdy majetek je možné zařadit pouze do čtyř odpisových skupin a i doba odpisování se liší od legislativy ČR.

Odpisová skupina	Doba odpisování	Příklad dlouhodobého hmotného majetku
1	4 roky	Osobní automobily, nákladní motorová vozidla, kancelářské stroje mimo počítačů
2	6 let	Nábytek, stroje
3	12 let	Montované budovy z betonu nebo kovů, pokud nejsou samostatnými stavebními objekty připojenými na inženýrské sítě.
4	20 let	Budovy

Tabulka č. 3.3. – Minimální doba odepisování - SR

Stejně jako v ČR tak i tady se setkáváme s možností rovnoměrného a zrychleného odepisování.

- **Rovnoměrný způsob odpisování**

U rovnoměrného způsobu odpisování zde neexistují koeficienty. Roční odpis se vypočte jako podíl vstupní ceny hmotného majetku a doby odpisování stanovené pro příslušnou odpisovou skupinu. (viz tabulka č. 3.4.)

Odpisová skupina	Roční odpis
1	1/4
2	1/6
3	1/12
4	1/20

Tabulka č. 3.4. – Rovnoměrné odepisování

V prvním roce odepisování může poplatník uplatnit pouze poměrnou část odpisu a to v závislosti na počtu měsíců, po které byl majetek v tomto zdaňovacím období zařazen do užívání. [21]

- **Zrychlený způsob odpisování**

Při zrychleném způsobu odepisování jsou jednotlivým odpisovým skupinám přiřazeny koeficienty pro zrychlené odpisování. Tyto koeficienty jsou stanoveny zvlášť pro výpočet odpisu v prvním roce, v dalších letech a pro zvýšenou zůstatkovou cenu.

V prvním roce odpisování se uplatní jen poměrná část ročního odpisu, dle počtu měsíců ve zdaňovacím období, po které byl majetek zařazen v užívání. Roční odpis se vypočte jako podíl vstupní ceny a příslušného koeficientu.

V dalších letech se roční odpis stanoví jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem platným v dalších letech odpisování a počtem let, po které byl již majetek odpisován.

1. rok	$\text{odpis} = \text{vstupní cena v Kč} / \text{koeficient pro jednotlivé odpisové skupiny}$
Další roky	$\text{odpis} = 2 \times \text{zůstatková cena} / \text{koeficient odpisování} - \text{počet let, po které již byl majetek odepisován}$

V případě provedení technického zhodnocení na odpisovaném majetku je v prvním roce odpis vypočten jako podíl dvojnásobku zvýšené vstupní ceny a příslušného koeficientu pro zvýšenou zůstatkovou cenu. V dalších letech je výše ročního odpisu vypočtena dle již zmíněného vzorce, a to jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny hmotného majetku a rozdílu mezi příslušným koeficientem pro zvýšenou zůstatkovou cenu a počtem let, po které již byl majetek odpisován.

Také slovenská legislativa upravuje situace, kdy není možné uznat celý vypočtený roční daňový odpis, ale lze uznat pouze jeho poměrnou část. Jedná se například o situaci, kdy poplatník vyřadí hmotný majetek z evidence. V tomto případě si poplatník může uplatnit pouze část odpisů připadající na počet měsíců, po které měl majetek ve své evidenci v daném zdaňovacím období. [21]

Odpisy nehmotného majetku

Zákon o dani z příjmů neupravuje odpisování nehmotného majetku, pouze poukazuje na to, že odpisování musí být prováděno dle zákona o účetnictví. V zákoně o daních z příjmů je uvedena pouze informace, že dlouhodobý nehmotný majetek musí být odepsán v souladu s účetními předpisy, nanejvýš do výše vstupní ceny tohoto nehmotného majetku.

Pokud chceme tedy zjistit, jak jsou řešeny odpisy nehmotného majetku v SR, musíme se obrátit na zákon o účetnictví.

Vymezení nehmotného majetku dle zákona o dani z příjmů

Za nehmotný majetek se dle slovenské legislativy považují:

- práva průmyslového vlastnictví,
- autorské práva nebo práva příbuzné autorskému právu včetně počítačových programů a databází,
- projekty,
- výrobní a technologické postupy,
- utajované informace,
- lesní hospodářské plány,
- technické a hospodářsky využitelné informace.

Vstupní cena nehmotného majetku musí být vyšší než 2 400 € (hodnota je na koruny přepočítána výše v tabulce č. 3.2.) a jejich doba použitelnosti musí být delší než jeden rok. Nehmotný majetek musí být pořízen úplatně nebo vytvořen vlastní činností. Do nehmotného majetku jsou zařazovány také aktivované náklady na vývoj a technické zhodnocení již odepsaného nehmotného majetku, pokud jejich hodnota je vyšší než 1 700 € (hodnota je na koruny přepočítána výše v tabulce č. 3.2.). [21]

Proces odpisování

Vzhledem ke skutečnosti, že zákon o dani z příjmů neupravuje odpisování nehmotného majetku, jsou uznatelnými daňovými nákladem odpisy, vypočtené na základě účetních předpisů. Dle zákona o účetnictví se zřizovací výdaje, náklady na vývoj a goodwill musí odepsat do pěti let od jejich pořízení. Ostatní nehmotný majetek se může odepisovat po delší dobu. Do základu daně se však nezahrnují odpisy goodwillu, což je stejné jako v ČR.

Odpisování nehmotného majetku provádí účetní jednotka na základě sestaveného odpisového plánu, ve kterém musí zohlednit očekávané použití majetku a intenzitu jeho využití, zákonné nebo jiné omezení na používání tohoto majetku.

Účetní odpis vychází z ocenění jednotlivého majetku a stanovené doby odpisování. Takto se vyčíslí odpis na každý měsíc a každý měsíc je zúčtován do nákladů.

Odpisování nehmotného majetku nelze přerušit tak, jak je to možné u odepisování hmotného majetku.

3.2.3. Oceňování majetku a závazků

Dle slovenské legislativy oceňuje účetní jednotka majetek a závazky ke dni ocenění. Tímto dnem je:

- den uskutečnění účetního případu,
- den, ke kterému se sestavuje účetní závěrka,
- jiný den v průběhu účetního období.

Způsoby ocenění

Prvním způsobem je ocenění **prodejní cenou**. Prodejní cenou jsou oceňovány: pořízené zásoby, pořízený hmotný a nehmotný majetek, podíly na základním kapitálu obchodních společností, cenné papíry a deriváty, závazky při jejich převzetí a např. pohledávky nabyté vkladem do základního kapitálu. Prodejní cenou je míněna cena, za kterou byl majetek nebo závazek pořízen se všemi dalšími náklady, které s jeho pořízením souvisejí.

Dalším způsobem je ocenění **vlastními náklady**. Vlastními náklady jsou, u hmotného a nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností, přímé náklady vynaložené na výrobu a nepřímé náklady, které se k výrobě vztahují. U zásob vytvořených vlastní činností jsou vlastními náklady přímé náklady vynaložené na výrobu, případně i část nepřímých nákladů, která se k výrobě vztahuje. Vlastními náklady je oceňován hmotný a nehmotný majetek a zásoby vytvořené vlastní činností.

Dalším možným oceněním je **jmenovitá hodnota**. Jmenovitou hodnotou je myšlena cena, která je uvedena na peněžních prostředcích a ceninách. Touto hodnotou jsou oceňovány peněžní prostředky a ceniny. Dále pak také pohledávky a závazky při jejich vzniku.

Dalším oceněním, stejně jako v České republice, je **reprodukční pořizovací cena**. Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Reprodukční pořizovací cena je používána například při bezúplatném nabytí majetku, nehmotný majetek, vytvořený vlastní činností, pokud jsou vlastní náklady vyšší než reprodukční pořizovací cena. Dále je tato cena používána pro ocenění majetku přerazeného z osobního vlastnictví do podnikání nebo při oceňování nově zjištěného nehmotného a hmotného majetku při inventarizaci.

Poslední možností ocenění je **reálná hodnota**. Reálnou hodnotou může být tržní cena, ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, v případě, že není známa tržní cena, ocenění podle zvláštního předpisu. Reálnou hodnotou jsou oceňovány majetek a

závazky nabyté vkladem podniku nebo jeho části, cenné papíry určené pro prodej nebo komodity, se kterými je obchodováno na veřejném trhu. [22]

3.2.4. Daňově uznatelné výdaje

I zákon o dani z příjmů na Slovensku řeší, které výdaje jsou považovány za daňově uznatelné výdaje a které výdaje musí být při sestavování základu daně vyloučeny z tohoto základu daně. V § 2 zákona o dani z příjmů je za daňový výdaj označen výdaj potřebný k dosažení, zajištění a udržení příjmů pokud byl tento výdaj prokazatelně poplatníkem vynaložen, zaúčtován v účetnictví, nebo evidován v evidenci poplatníka.

Problematiku daňové uznatelnosti vynaložených výdajů řeší § 19 zákona o dani z příjmů. Mezi nejdůležitější daňově uznatelné výdaje patří například tyto výdaje:

- odpisy hmotného a nehmotného majetku,
- škody způsobené živelnými pohromami,
- zůstatková cena prodaného nebo zlikvidovaného hmotného a nehmotného majetku,
- rezervy a opravné položky, které splňují podmínky jejich tvorby dle § 20 zákona o dani z příjmů,
- náklady na reprezentaci do stanovených limitů,
- mzdy a odměny členů statutárních orgánů a dozorčích orgánů za práci pro společnost,
- mzdové náklady na zaměstnance. [21]

3.2.5. Daňově neuznatelné výdaje

Daňově neuznatelné výdaje jsou řešeny v § 21 zákona o dani z příjmů. Mezi nejvýznamnější daňově neuznatelné výdaje patří tyto výdaje:

- výdaje na pořízení hmotného a nehmotného majetku,
- výdaje na vyplacené podíly na zisku včetně podílu na zisku členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob,
- výdaje na reprezentaci s výjimkou výdajů na reklamní předměty v hodnotě nepřevyšující 16,60 € za jeden předmět,
- manka a škody přesahující přijaté náhrady,
- náklady na technické zhodnocení,
- úroky z prodlení za pozdní úhradu daní a pojistného na sociální zabezpečení,

- daň z příjmů právnických osob.

V případě, že má účetní jednotka tyto výdaje zaúčtovány ve svém účetnictví, musí být tyto náklady zohledněny při transformaci výsledku hospodaření na základ daně. [21]

3.2.6. Odpis pohledávek z daňového pohledu

Další problematikou, se kterou se můžeme setkat při sestavování základu daně, je odpis pohledávek. Odpis pohledávek může být v některých případech uznán jako daňový náklad. Daňovým výdajem je výdaj do výše odpisu jmenovité hodnoty pohledávky nebo její neuhrazené části včetně úroků z prodlení a poplatků z prodlení, pokud jsou součástí základu daně (např. úroky z prodlení placené bankám) včetně pohledávek nabytých postoupením jestliže:

- soud zamítl návrh na prohlášení konkursu pro nedostatek majetku nebo zastavil insolvenční řízení pro nedostatek majetku, nebo zrušil konkurz z důvodu, že majetek dlužníka nepostačuje k úhradě a ani k úhradě správce konkurzní podstaty,
- soud zrušil konkurz z důvodu, že majetek dlužníka nepostačuje ani na úhradu pohledávek proti podstatě,
- dlužník zemřel a pohledávka nemohla být uspokojená ani vymáháním od dědiců dlužníka,
- exekuci nebo výkon rozhodnutí soud zastavil z důvodu, že po vydání rozhodnutí, které je podkladem pro exekuci anebo výkon rozhodnutí, zaniklo jím přiznané právo,
- soud výkon rozhodnutí zastaví z důvodu, že průběh výkonu rozhodnutí ukazuje, že výtěžek, kterého se dosáhne, nepostačí na krytí jeho nákladů, nebo majetek dlužníka nepostačí na krytí nákladů exekučního řízení, a to i při ostatních pohledávkách evidovaných věřitelem vůči tomu samému dlužníkovi,
- jde o pohledávku, ke které je možné vytvořit opravnou položku ve výši 100 % (tyto opravné položky lze tvořit k pohledávkám více než 1 080 dní po splatnosti),

Za daňový výdaj je považován také výdaj ve výši odpisu jmenovité hodnoty pohledávky, nebo její nesplacené části pokud jsou současně splněny tyto podmínky:

- jde o pohledávku, ke které je možné tvořit opravnou položku ve výši 50 % (tyto opravné položky lze tvořit k pohledávkám, které jsou více než 720 dní po splatnosti),
- jmenovitá hodnota pohledávky nepřesahuje sumu 331,94 € (pro potřeby srovnání činí tato hodnota po přepočtu na koruny 8 552,43 Kč – pro přepočet byl použit kurz vyhlášený ČNB ke dni 6. 4. 2013)
- k poslednímu dni zdaňovacího období, ve kterém došlo k odpisu pohledávky, nepřesáhla celková hodnota pohledávek vůči jednomu dlužníkovi částku 331,94 €.

Výše popsaná pravidla platí pro všechny pohledávky, kromě pohledávek nabytých postoupením.

3.2.7. Ztráty

Uplatňování daňových ztrát je vymezeno v § 30 Zákona o dani z příjmů. Od 1. 1. 2010 mohou být daňové ztráty převáděny do 7 následujících zdaňovacích období a být tak odčítány od základu daně. Ztráty, které poplatníkovi vznikly před 1. 1. 2010, může poplatník uplatnit pouze v pěti následujících zdaňovacích obdobích. V případě, že zdaňovací období poplatníka je kratší nežli jeden rok, může poplatník uplatnit celý roční odpočet daňové ztráty.

Omezení je v zákoně uvedeno pro poplatníky, kteří vstoupili do likvidace, nebo na ně byl vyhlášen konkurz. U těchto poplatníků zaniká nárok na odpočet daňové ztráty od dne vstupu do likvidace nebo vyhlášení konkurzu.

Pokud poplatník začal odpočítávat daňovou ztrátu nebo mu vznikl nárok na odpočet daňové ztráty a v průběhu období poplatník zanikne z důvodu zrušení bez likvidace, může si daňovou ztrátu odpočítávat právní nástupce. Pokud je právních nástupců více, daňová ztráta se odpočívává poměrně u každého z nich. [21]

3.3. Polsko

3.3.1. Základní charakteristiky účetnictví

Účetnictví

Právní úprava účetnictví je zakotvena v Zákoně o účetnictví ze dne 29. 9. 1994 v aktuálním znění.

Zákon o účetnictví umožňuje účetním jednotkám účtovat ve zjednodušené nebo podvojně účetní soustavě. Vedení účetnictví ve zjednodušené formě je umožněno subjektům, které splní požadavky stanovené tímto zákonem.

Účetní jednotka si na začátku každého účetního roku sestaví svůj účtový rozvrh, který vychází z obecně stanoveného účtového rozvrhu, ale zároveň zohledňuje potřeby účetní jednotky. Účtový rozvrh je složen ze syntetických i analytických účtů. Analytické účty zohledňují většinou členění majetku, pohledávek, závazků a dalších prvků. Oproti účtové osnově v České a Slovenské republice se setkáváme s rozdílným řazením účtových tříd v účtové osnově. Účtová osnova zahrnuje tyto účtové třídy:

- účtová třída 0 – Stálá aktiva,
- účtová třída 1 – Finanční účty,
- účtová třída 2 – Zúčtovací vztahy,
- účtová třída 3 – Zásoby,
- účtová třída 4 – Náklady,
- účtová třída 5 – Náklady na druhy činností,
- účtová třída 6 – Produkty a výdaje příštích období,
- účtová třída 7 – Výnosy,
- účtová třída 8 – Vlastní kapitál, rezervy, zisk.

Účty v účtové osnově jsou rozděleny na rozvahové a výsledkové.

Účtování probíhá na základě účetních dokladů podvojným způsobem a účetní případy jsou účtovány do období, se kterým věcně i časově souvisejí. [17]

Konec účetního období a účetní závěrka

Na konci účetního období účetní jednotky uzavírají účetní knihy a sestavují účetní závěrku. Dle platné legislativy jsou povinnými součástmi účetní závěrky rozvaha, výkaz zisků a ztrát a příloha, ve které jsou uvedené dodatečné informace k rozvaze a výkazu zisků a ztráty.

Také v Polsku podléhají účetní závěrky některých účetních jednotek ověření auditora. Jedná se o následující společnosti:

- banky, pojišťovny zajišťovny,
- subjekty působící na základě předpisů o obchodování s cennými papíry a investičních fondů,

- ostatní společnosti, které za účetní období, za které se sestavuje účetní závěrka a za účetní období bezprostředně předcházející, překročily alespoň dvě z následujících kritérií:
 - celková aktiva ve výši 2 mil. Eur (přepočet na Kč za použití kurzu vyhlášeného ČNB dne 15. 4. 2013 činí necelých 52 mil. Kč),
 - průměrný počet zaměstnanců 50,
 - čistý zisk ve výši 4 mil. Eur (přepočet na Kč za použití kurzu vyhlášeného ČNB dne 15. 4. 2013 činí necelých 103 mil. Kč).

Po uzavření účetních knih je účetními jednotkami vyčíslován také výsledek hospodaření, a to pomocí porovnání výnosových a nákladových účtů. Tento vyčíslený výsledek hospodaření je dále upravován a transformován na základ daně.

Rovněž v polské legislativě se setkáváme s pojmem konsolidovaná účetní závěrka. Tuto účetní závěrku sestavují mateřské společnosti, které mají sídlo nebo místo podnikání na území Polska. Za mateřskou společnost je v Polsku považována obchodní společnost, která splňuje následující parametry:

- vlastní přímo nebo nepřímo většinu hlasovacích práv,
- má pravomoc jmenovat nebo odvolávat většinu členů představenstva jiné kapitálové společnosti,
- má pravomoc jmenovat nebo odvolat většinu členů dozorčí rady jiné kapitálové společnosti,
- má rozhodující vliv na základním kapitálu dceřiné společnosti. [17]

Použití IFRS v Polsku

V roce 2004 byl novelizován zákon o účetnictví a byla do něj zakotvena pravidla pro užívání IFRS. Dle této novely ukládá zákon povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS společnostem, které emitovaly cenné papíry a tyto cenné papíry byly přijaty k obchodování na veřejném trhu v Polsku. Dále je povinností všech bank řídit se IFRS při sestavování účetní závěrky.

Dále zákon umožňuje možnost přípravy účetní závěrky v souladu s IFRS, aby byla zvýšena transparentnost a srovnatelnost údajů pro:

- individuální účetní závěrky společností, které emitovaly cenné papíry a tyto cenné papíry byly přijaty k obchodování na veřejném trhu v Polsku nebo na některém dalším regulovaném trhu,

- individuální a konsolidované účetní závěrky společností, které emitovaly cenné papíry a žádají o přijetí těchto cenných papírů k obchodování na veřejném trhu v Polsku nebo na některém dalším regulovaném trhu,
- individuální účetní závěrky společností zahrnutých do skupiny, ve které mateřská společnost sestavuje konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS,
- pro další společnosti vyjmenované v zákoně o účetnictví.

3.3.2. Odpisování

Problematika odpisování hmotného i nehmotného majetku řeší zákon o účetnictví a zákon o dani z příjmů právnických osob v aktuálním znění. V zákoně o dani z příjmů právnických osob je odpisování řešeno v článcích 16a – 16m. Za splnění pravidel popsanych v těchto článcích jsou odpisy hmotného a nehmotného majetku uznány jako daňový výdaj.

Odpisování může být zahájeno až po zařazení majetku do užívání a majetek může být odepisován pouze vlastníkem tohoto majetku.

Odpisování se provádí ze vstupní ceny majetku. Vstupní cenou majetku může být:

- **Pořizovací cena** – v případě, že byl majetek pořízen úplatně. Součástí vstupní ceny majetku jsou všechny náklady spojené s pořízením tohoto majetku.
- **Vlastní náklady** – v případě, kdy byl majetek vytvořen vlastní činností,
- **Tržní hodnota** – v případě, že byl majetek nabyt dědictvím, darem nebo jinak bezplatně.

Společnosti mají povinnost odpisovat aktiva a toto odpisování nesmí být odloženo do následujících let.

V případě, že poplatník odpisovaný majetek prodá nebo vyřadí z evidence, nemůže si nárokovat částku odpisu za celý rok, ale pouze poměrnou část odpisu, dle počtu měsíců, po které měl majetek ve své evidenci. [18]

Odpisování hmotného majetku

Vymezení hmotného majetku dle platné legislativy

Majetek musí být poplatníkem využíván k jeho podnikatelské činnosti a doba jeho životnosti a použitelnosti musí být delší než 1 rok. Pokud vstupní cena hmotného majetku není vyšší než 3 500 Zl (v přepočtu na Kč dle kurzu vyhlášeného ČNB dne 15. 4. 2013 je to částka 22 057 Kč), odepíše poplatník tento majetek přímo do nákladů a nebude ho zařazovat mezi hmotný majetek. [18]

Do hmotného majetku jsou zařazeny následující položky:

- budovy a samostatné movité věci,
- stroje, zařízení a dopravní prostředky,
- další majetek.

Hmotný majetek vyloučený z odpisování

Zákon o dani z příjmů právnických osob označuje některý majetek, jako majetek vyloučený z odpisování. U tohoto majetku poplatník neprovádí odpisování. Jedná se především o tento majetek:

- pozemky,
- nenakoupený goodwill,
- umělecká díla.

Proces odpisování

Před zahájením odepisování musí poplatník hmotný majetek začlenit do příslušné odpisové skupiny. V polské legislativě se setkáváme s 10 odpisovými skupinami, které jsou znázorněny níže v tabulce č 3.5. [18]

Odpisová skupina	Popis odpisové skupiny
0	pozemky
1	budovy a prostory
2	stavby a inženýrské stavby
3	kotle a energetické stroje
4	stroje, zařízení a nástroje pro všeobecné použití
5	specializované stroje, zařízení a přístroje
6	technické vybavení
7	dopravní prostředky
8	náradí, vybavení, nábytek a zařízení
9	zvířata

Tabulka č. 3.5. – odpisové skupiny v Polsku

Hmotný majetek je odepisován do výše své vstupní ceny. Také v polské legislativě je možnost vybrat si ze dvou možností odpisování a to z rovnoměrného odpisování a zrychleného odpisování. Obecně je vyžadována metoda rovnoměrného odpisování. Zrychleným způsobem se může odepisovat majetek, který je vymezen v zákoně o dani z příjmů právnických osob. Jedná se především o stroje a zařízení použitá v chemickém průmyslu, zemědělství nebo potravinářském průmyslu.

- **Rovnoměrný způsob odpisování**

Pomocí rovnoměrného odpisování se majetek postupně a rovnoměrně stává součástí nákladů.

Odpisové sazby pro rovnoměrný způsob odpisování jsou stanoveny Ministerstvem financí. (viz tabulka 3.6.)

Majetek	Odpisové sazby
budovy a stavby	1,5 - 4,5 %
těžební stroje a zařízení	18 - 20 %
stroje a zařízení	10 %
počítače	30 %
automobily	4,5 - 20 %
mobilní telefony	20 %

Tabulka č. 3.6. – odpisové sazby v Polsku

Schopnost určit individuální odpisové sazby neznamena úplnou volnost při určení její výše. V legislativě jsou proto také vymezeny minimální doby odepisování:

- Dlouhodobý majetek zahrnutý v odpisových skupinách 3 – 6 a 8:
 - **24 měsíců**, pokud vstupní cena přesahuje 25 000 Zł (přepočet na Kč dle kurzu ČNB vyhlášeného dne 15. 4. 2013 činí 157 550,- Kč)
 - **36 měsíců**, pokud vstupní cena je vyšší než 25 000 Zł, ale nepřesahuje 50 000 Zł (přepočet na Kč dle kurzu ČNB vyhlášeného dne 15. 4. 2013 činí 157 550,- Kč – 315 100,- Kč)
 - **60 měsíců**, v jiných případech
- Dopravní prostředky, včetně osobních automobilů – **30 měsíců**,
- Budovy a stavby – minimálně **10 let**. [18]

Daňoví poplatníci mají nárok si sazby nejen zvyšovat, ale také snižovat. Snižená odpisová sazba však zmenšuje velikost daňové odpisu za účetní období a prodlužuje se tak doba odpisování.

- **Zrychlený způsob odpisování**

Zrychlený způsob odpisování může být použit pouze pro některý majetek, který je definován v zákoně o dani z příjmů právnických osob. Jedná se například o některé druhy strojů a zařízení a pro motorová vozidla (kromě osobních automobilů).

Výpočet odpisů pomocí zrychleného odpisování probíhá na základě stanovených odpisových sazeb. Odpisové sazby jsou většinou vyčíslovány jako dvojnásobek sazeb pro rovnoměrné odpisování

Odpisování nehmotného majetku

Vymezení nehmotného majetku dle platné legislativy

Definici nehmotného majetku upravuje jak zákon o účetnictví, tak zákon o dani z příjmů právnických osob. Jedním z kritérií, je životnost delší než 1 rok a hodnota vyšší než 3 500 Kč (v přepočtu na Kč dle kurzu vyhlášeného ČNB dne 15. 4. 2013 je to částka 22 057,- Kč). [18]

Do nehmotného majetku jsou zařazeny následující položky:

- Vlastnická práva a práva související s autorskými právy,
- Práva k vynálezům, patenty, ochranné známky,
- Licence, koncese (např. licence na počítačový software),
- Know – how,
- Družstevní právo na bydlení,
- Práva průmyslového vlastnictví,
- Náklady na vývoj a výzkum.

Proces odpisování

V polských předpisech jsou stanoveny dvě metody odpisování, a to rovnoměrný způsob a zrychlený způsob. Nehmotný majetek může být odpisován pouze rovnoměrným způsobem. Odpisování probíhá ze vstupní ceny a od měsíce následujícího po měsíci, kdy byl majetek uveden do užívání. Pokud hodnota nehmotného majetku nepřesáhne částku 3 500 Kč (v přepočtu na Kč dle kurzu vyhlášeného ČNB dne 15. 4. 2013 je to částka 22 057 Kč), nemusí poplatník takovýto majetek odepisovat, může ho zahrnout přímo do nákladů.

Pro odepisování nehmotného majetku jsou stanoveny pouze minimální doby odepisování. Dle této minimální doby odepisování a vstupní ceny si poplatník stanoví odpisovou sazbu. Minimální období pro odpisování nehmotného majetku jsou následující:

- **24 měsíců** u licencí na počítačový software, autorská práva, licence na filmové, televizní a rádiové vysílání. Z minimální doby odpisování vyplývá, že roční odpisová sazba nesmí být vyšší než 50 % ze vstupní ceny.
- **36 měsíců** u nákladů na vývojové práce. Z minimální doby odpisování vyplývá, že roční odpisová sazba nesmí být vyšší než 33,3 %.
- **60 měsíců** u jiného nehmotného majetku. Z minimální doby odpisování vyplývá, že roční odpisová sazba nesmí být vyšší než 20 %.

3.3.3. Oceňování majetku a závazků

Aktiva a závazky jsou dle zákona o účetnictví oceňovány ke dni vzniku a případně k datu sestavování účetní závěrky.

- hmotný a nehmotný majetek pořízený koupí, akcie, v **pořizovací ceně**. Pořizovací cenou je cena po odečtení slev a ostatních peněžních dávek.
- hmotný a nehmotný majetek vyrobený vlastní činností **vlastními náklady**. Do hodnoty vlastních nákladů jsou zahrnuty přímé náklady na výrobu (používaný materiál, přímé mzdy) a přiměřený podíl nepřímých nákladů.
- **nominální hodnota** u hotovosti, šeků nebo některých cenných papírů,
- finanční závazky mohou být oceněny **pořizovací cenou**, pokud jsou určeny k prodeji v průběhu tří měsíců, ocení se **tržní cenou**,
- aktiva darovaná nebo zděděná jsou oceňovány **tržní cenou**. [17]

3.3.4. Daňově uznatelné výdaje

Problematika daňově uznatelných nákladů je zakotvena v článku 15 zákona o daních z příjmů. Daňově uznatelnými náklady jsou náklady vynaložené za účelem vzniku, udržení anebo zajištění příjmů či zdrojů. V zákoně o dani z příjmů se setkáváme s pojmy přímých a nepřímých nákladů, detailně však zákon o dani z příjmů tyto náklady nedefinuje. Existuje však rozdíl v období, ve kterém jsou tyto náklady definovány. Přímé náklady jsou vykazovány v období, ve kterém vznikl příjem, ke kterému se tyto náklady vztahují. Na rozdíl od toho nepřímé náklady jsou vykazovány v období, kdy byly vynaloženy. Mezi základní daňově uznatelná náklady patří:

- odpisy hmotného a nehmotného majetku,
 - mzdy zaměstnanců, pokud byly zaplacený,
 - náklady na výzkum a vývoj – do určitého procenta nákladů na koupi nových technologií,
 - zaplacené úroky, licenční poplatky,
 - dary poskytnuté veřejným organizacím registrovaným v Polsku nebo zemi EU.
- [8]

3.3.5. Daňově neuznatelné výdaje

Problematika daňově neuznatelných výdajů je v polské legislativě zakotvena v zákoně o dani z příjmů právnických osob, konkrétně v článku 16. Mezi základní daňově neuznatelné výdaje patří tyto výdaje:

- výdaje na pořízení pozemků nebo trvalého práva požívání půdy, s výjimkou poplatků za trvalé užívání pozemku,
- výdaje na pořízení hmotného a nehmotného majetku,
- ztráty vyplývající z likvidace ne zcela znehodnoceného hmotného majetku, v případě, že ztratil svou ekonomickou užitečnost, například v důsledku změny druhu podnikání,
- úroky, provize a kurzové rozdíly z úvěrů,
- daň z příjmů právnických osob,
- pokuty a penále,
- poplatky a úroky z prodlení za pozdní platby,
- dividendy,
- náklady na reprezentaci,
- rezervy vytvořené dle zákona o účetnictví, avšak ne v souladu se zákonem o dani z příjmů.

Výčet daňově neuznatelných výdajů je velmi rozsáhlý, stejně jako v české a slovenské legislativě. [8]

3.3.6. Odpis pohledávek z daňového pohledu

Problematika odpisu pohledávek je řešena v zákoně o dani z příjmů právnických osob. Účetní jednotky, které na konci účetního období řeší nedobytné pohledávky, musí tedy postupovat podle tohoto zákona.

Odpis pohledávek je zpravidla definován jako daňově neuznatelný náklad. Existují však výjimky, kdy může být odpis pohledávky uznán za daňový náklad. Musí se jednat o pohledávku, která:

- byla zaúčtována ve výnosech,
- není promlčená,
- a u které je vysoká pravděpodobnost, že tato pohledávka bude nedobytná.

Nedobytnou se pohledávka, dle zákona o dani z příjmů právnických osob, stává, když u dlužníka dojde:

- k zamítnutí žádosti o konkurz, protože konkurzní podstata nepostačuje k úhradě nákladů za konkurz,
- ke zrušení konkurzu, protože majetek nepostačuje k úhradě nákladů za konkurz,
- k ukončení konkurzního řízení. [18]

3.3.7. Ztráty

Stejně jako v ČR, tak i v SR mohou být daňové ztráty převáděny do dalších zdaňovacích období, nejvýše do pěti zdaňovacích období. Každý rok si poplatník může započítat nejvýše 50 % ztráty.

Speciální pravidla mohou být použity při uplatňování ztrát vzniklých při zahájení podnikání. Poplatník, jenž začne provozovat podnikatelskou činnost v druhé polovině kalendářního roku a kalendářní rok si stanoví jako zdaňovací období, může využít možnosti prodloužit si první zdaňovací období až na 18 měsíců.

V případě, že společnost mění právní formu, podstupuje fúzi, rozdělení nebo převzetí, není možná převoditelnost ztrát. Samozřejmě existují i některé výjimky.[18]

3.4. Shrnutí zjištěných údajů

3.4.1. Základní charakteristiky účetnictví

U všech států, které byly předmětem analýzy, lze konstatovat, že základní principy účetnictví jsou totožné. Legislativa vychází vždy ze zákona o účetnictví, který je koncipován na stejných principech u všech států. Všechny státy umožňují některým jednotkám vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu. Drobné odlišnosti lze najít v koncepci účtové osnovy.

Povinnými náležitostmi účetní závěrky jsou ve všech státech rozvaha, výkaz zisků a ztráty a příloha. S rozdíly je možné se setkat při stanovení podmínek, kdy musí být účetní závěrka ověřena auditorem, jak naznačuje tabulka č. 3.7.

	Česká republika	Slovenská republika	Polsko
Výše celkových aktiv (v mil. Kč)	40	26	52
Průměrný počet zaměstnanců	50	30	50
Čistý zisk (v mil. Kč)	80	52	103

Tabulka č. 3.7. - Podmínky ověření účetní závěrky auditorem - shrnutí

Téměř stejné principy platí i při povinnosti používat Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Povinnost používat Mezinárodní standardy účetního výkaznictví mají účetní

jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů, dále pak např. banky.

Zde je vidět, jak by se státy mohly předem připravit na možné přijetí směrnice o společném konsolidovaném základu daně. Podkladem pro pravidla sestavení konsolidovaného základu daně mají být právě Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Jednotlivé státy by tak měly prosadit větší využití těchto standardů při účtování. Společnosti, které nemají povinnost řídit se Mezinárodními účetními standardy, v současné době většinou účtují dle vnitrostátních účetních předpisů. V případě, že by si více společností zvolilo za své účtovat dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, byly by pak státy lépe připraveny přijmout navrhovanou směrnici.

3.4.2. Odpisování

V oblasti odpisování se nacházejí mezi jednotlivými státy viditelné rozdíly. Nejdůležitější parametry, které bylo možno podrobit srovnání, jsou uvedeny v tabulce č. 3.8.

Hmotný majetek			
	Česká republika	Slovenská republika	Polsko
Vstupní cena > než	40 000 Kč	43 801 Kč	22 057 Kč
Doba životnosti delší než	1 rok	1 rok	1 rok
Volitelný způsob odpisování	ANO	ANO	NE
Počet odpisových skupin	6	4	10
Nehmotný majetek			
	Česká republika	Slovenská republika	Polsko
Vstupní cena > než	60 000 Kč	61 836 Kč	22 057 Kč
Doba životnosti delší než	1 rok	1 rok	1 rok
Způsob odpisování	Rovnoměrný	Rovnoměrný	Rovnoměrný

Tabulka č. 3.8. – Odpisování – shrnutí

Vstupní hodnoty hmotného a nehmotné majetku jsou u České a Slovenské republiky srovnatelné. Větší rozdíl nastává při porovnání s Polskem. Ve všech státech jsou umožněny metody rovnoměrného a zrychleného odpisování. Kromě Polska si státy mohou dobrovolně zvolit, jakou metodu použijí při odpisování hmotného majetku. V Polsku je v zákoně přímo

stanoveno, jaký hmotný majetek může být odepisován zrychleným způsobem. Ostatní hmotný majetek musí být odepisován rovnoměrným způsobem.

Shoda mezi státy nastává při způsobu odepisování nehmotného majetku, kdy ve všech státech je povinná metoda rovnoměrného odpisování.

3.4.3. Oceňování majetku a závazků

Při způsobu oceňování majetku a závazků, jak při jejich vzniku, tak při sestavování účetní závěrky, se nesetkáme s rozdíly. Ve všech státech jsou pro ocenění majetku a závazků použity tyto ceny: pořizovací cena, vlastní náklady, reprodukční pořizovací cena, tržní hodnota a případně reálná hodnota.

3.4.4. Daňově uznatelné výdaje

Výdaje, které jsou při sestavování základu daně, definovány jako daňově uznatelné řeší vždy příslušné zákony o dani z příjmů právnických osob. Tato zkoumaná problematika je řešena ve všech státech na stejných principech.

Mezi nejčastější a nejjasnější daňově uznatelné výdaje patří:

- výdaje na pořízení materiálů a zboží,
- mzdy a pojistné, které hradí zaměstnavatel za své zaměstnance,
- odpisy hmotného a nehmotného majetku,
- rezervy a opravné položky, tvořené dle zvláštních předpisů.

Všeobecně jsou daňově uznatelnými výdaji výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

3.4.5. Daňově neuznatelné výdaje

Problematika daňově neuznatelných výdajů je ve všech státech velmi rozsáhlá a vydala by na samostatnou práci. Proto daňově neuznatelné výdaje byly analyzovány jen zběžně. Při transformaci výsledku hospodaření na základ daně musí účetní jednotky dobře vyhodnotit, zda všechny náklady, které mají zaúčtovány, jsou daňově uznatelné. V případě, že zjistí, že některé zaúčtované náklady nejsou daňově uznatelné, musí o tyto náklady upravit základ daně. Tento princip je ve všech analyzovaných státech stejný.

Daňově neuznatelné výdaje jsou ve všech státech, které byly předmětem analýzy, téměř totožné. Patří mezi ně např. výdaje na reprezentaci, výdaje na pořízení hmotného a

nehmotného majetku, výdaje na osobní spotřebu podnikatele, rezervy netvořené dle speciálních zákonů.

3.4.6. Odpis pohledávek z daňového pohledu

Všechny státy, které byly předmětem analýzy, za určitých podmínek dovolují daňový odpis pohledávky. Společné pro všechny státy je, že pohledávky musí být zaúčtována ve výnosech a nesmí se jednat o pohledávku promlčenou. Poté již jsou ostatní podmínky téměř totožné.

Podmínky, za kterých je možné uznat odpis pohledávky jako daňový náklad, jsou vždy stanoveny v příslušných zákonech o dani z příjmů právnických osob.

3.4.7. Ztráty

	Česká republika	Slovenská republika	Polsko
Možnost uplatnění ztráty	ANO	ANO	ANO
Maximální časové období	5 zdaňovacích období	7 zdaňovacích období	5 zdaňovacích období
Omezení na jedno zdaňovací období	NE	NE	max 50 %

Tabulka č. 3.9. - Ztráty - shrnutí

Z provedené analýzy vyplývá (viz tabulka č. 3.9.), že všechny vybrané státy umožňují uplatnit ztrátu vzniklou v minulých letech, jako odečitatelnou položku od základu daně. Rozdíl vzniká v maximálním období, po které si poplatníci mohou tuto daňovou ztrátu uplatnit. Nejštědřejší v tomto ohledu je Slovenská republika, která poplatníkům umožňuje uplatnit si ztrátu, až po dobu sedmi následujících zdaňovacích období, jako odečitatelnou položku od základu daně. U Polska se jako u jediného analyzovaného státu můžeme setkat s omezením výše uplatnitelné ztráty za jedno zdaňovací období.

4. Chybějící kroky potřebné pro soulad s CCTB ve vybraných státech EU

V této kapitole budou popsány výše zanalyzované aspekty, tak jak by s nimi bylo pracováno při aplikaci systému společného konsolidovaného základu daně. Dále bude provedeno srovnání současného stavu ve vybraných zemích s budoucím stavem, v případě aplikace směrnice o společném konsolidovaném základu daně.

Výsledkem tohoto srovnání bude vyhodnocení, který stát je nejvíce připraven, dle své současné legislativy, přijmout směrnici o společném konsolidovaném základu daně, v případě, že by byla schválena.

4.1.1. Oceňování

I při oceňování transakcí při aplikaci nového systému stanoveného směrnicí platí určitá pravidla pro oceňování jednotlivých transakcí:

- **Peněžní úplaty za realizovaná plnění** – typickým příkladem je cena zboží nebo služeb,
- **Tržní hodnoty** – úplata má formu nepeněžitého plnění zcela nebo zčásti, přijatý nepeněžní dar,
- **Reálné hodnoty** – finanční aktiva a závazky určené k obchodování,
- **Daňové hodnoty** – nepeněžní dary dobročinným organizacím.

V průběhu zdaňovacího období se hodnoty příjmů a výdajů vyjadřují v eurech, popřípadě se na eura převedou k poslednímu dni zdaňovacího období. Zároveň je v eurech vykázan základ daně. Pro přepočet na hodnoty v eurech se použije průměrný směnný kurz za kalendářní rok, který zveřejňuje Evropská centrální banka. Pokud není zdaňovací období totožné s kalendářním rokem, je použit průměrný denní kurz, který vyhláší také Evropská centrální banka za zdaňovací období. V případě že se jedná o daňového poplatníka, který se nachází ve státě, který ještě nepřijal euro, nepřevádí příjmy, výdaje ani základ daně na eura. Toto platí i v případě skupiny, kdy se všichni členové nacházejí ve stejném členském státě, který nepřijal euro.

4.1.2. Odečitatelné výdaje (daňově uznatelné)

Odečitatelné výdaje zahrnují všechny náklady na prodej a výdaje, očištěné o odpočitatelnou daň z přidané hodnoty, které daňový poplatník vynaložil za účelem dosažení

nebo zajištění příjmů, včetně nákladů na výzkum a vývoj a nákladů vynaložených při získávání vlastního nebo dluhového kapitálu pro účely podnikání.

Odečitatelné výdaje zahrnují také dary dobročinným organizacím, které jsou zřízeny v členském státě nebo ve třetí zemi, která uplatňuje dohodu o výměně informací. Maximální odečitatelný výdaj na tyto dary je maximálně 0,5 % příjmů za zdaňovací období. Za dobročinnou organizaci je považován subjekt, který:

- má právní subjektivitu a je dobročinnou organizací dle právní úpravy státu, ve kterém je zřízen,
- vykonává jedinou nebo hlavní činnost, která je veřejně prospěšná (vzdělávací, sociální, lékařský, kulturní, vědecký, environmentální, sportovní účel),
- vlastní aktiva, která jsou určena neodvolatelně k tomuto účelu,
- není politickou stranou dle právních předpisů členského státu, ve kterém je zřízen. [směrnice]

Směrnice upravuje také zásoby a nedokončené výroby. Celková částka vypočtených odečitatelných výdajů za dané zdaňovací období je zvýšena o hodnotu zásob a nedokončené výroby na začátku zdaňovacího období a zároveň je snížena o hodnotu zásob a nedokončené výroby na konci tohoto zdaňovacího období. Žádná úprava se neprovede v případě, že tyto zásoby a nedokončená výroba vznikly na základě dlouhodobých smluv. Za dlouhodobou smlouvu se považuje smlouva, jejíž doba trvání překračuje nebo se očekává, že překročí 12 měsíců a účelem uzavření této smlouvy byla výroba, montáž, výstavba nebo poskytování služeb.

4.1.3. Neodečitatelné výdaje (daňově neuznatelné)

Neodečitatelnými výdaji při sestavení základu daně při použití tohoto systému jsou následující výdaje:

- rozdělované zisky a splátky vlastníky kapitálu nebo dluhu,
- 50 % nákladů na reprezentaci,
- daň z příjmů právnických osob,
- pokuty a penále placené státním orgánům za porušení jakýchkoli právních předpisů,
- peněžní dary a příspěvky jiné než poskytnuté dobročinným organizacím,
- převod nerozdělených zisků do rezervy, která je součástí vlastního kapitálu společnosti,
- náklady vynaložené na získání příjmů, které jsou osvobozeny dle kapitoly 2.6.1

- daně vyjmenované v příloze III směrnice o společném konsolidovaném základu daně. V České republice a na Slovensku se tento bod netýká žádných daní. V Polsku se tento bod týká daně z nemovitostí.

4.1.4. Ztráty

Nakládání se vzniklými ztrátami je popsáno v článku č. 43.

V případě, že se daňový poplatník rozhodne pro aplikaci systému CCCTB a v některých obdobích, ve kterých bude tento systém aplikovat, mu vznikne ztráta, může tuto ztrátu odečíst od základu daně v následujících zdaňovacích obdobích.

Daňový poplatník bude postupovat tak, že nejdříve od základu daně odečte nejstarší vzniklé ztráty.

Možnost uplatnění ztrát nebude časově omezena. Jediným omezením je, že po odečtení ztráty od základu daně nesmí dojít k zápornému základu daně. Základ daně musí být kladný nebo nulový.

Společnosti, které by se rozhodly pro aplikaci systému CCCTB si budou moci v plné výši započítávat zisky a ztráty v různých členských státech. V současnosti je toto možné pouze zčásti nebo vůbec.

V současnosti může skupina kompenzovat zisky jedné pobočky v daném členském státě se ztrátou jiné pobočky ve stejném členském státě. Stejná skupina však nemůže kompenzovat zisky jedné pobočky v jednom členském státě se ztrátami v jiném členském státě. Při aplikaci systému CCCTB bude moci skupina sečíst zisky ztráty všech poboček ve členských státech EU, aby dospěla k čistému zisku. Následně z tohoto čistého zisku skupiny v rámci celé EU bude odvedena daň.

4.1.5. Odpisování dlouhodobých aktiv

Společnosti musí vést evidenci dlouhodobých aktiv a to pro každé aktivum zvlášť. V této evidenci musí být zaznamenány náklady na pořízení, výstavbu nebo zhodnocení každého aktiva.

Aby mohlo být zahájeno odpisování aktiv, musí být stanovena odpisová základna. Odpisová základna v sobě zahrnuje přímé náklady související s pořízením, výstavbou nebo zhodnocením dlouhodobého aktiva. V případě dlouhodobých aktiv vyrobených vlastní činností se do odpisové základny zahrnou i nepřímé náklady související s výrobou tohoto dlouhodobého aktiva. V případě darovaného aktiva je odpisová základna tvořena tržní cenou. V případě, že na pořízení dlouhodobého aktiva použil daňový poplatník dotaci, která přímo

souvisela s pořízením, výstavbou nebo zhodnocením pořízeného aktiva, je odpisová základna snížena o hodnotu této dotace.

Odpisování dlouhodobých aktiv provádí ekonomický vlastník. Odpisování nesmí být prováděno více daňovými poplatníky současně. Pokud nelze jasně identifikovat ekonomického vlastníka dlouhodobého aktiva, provádí odpisování právní vlastník.

Dlouhodobá aktiva jsou odpisována lineárním způsobem po dobu své životnosti. Doba životnosti je ve směrnici stanovena následovně:

- Budovy – 40 let,
- Hmotná aktiva s dlouhou dobou životnosti jiná než budovy – 15 let,
- Nehmotná aktiva – doba, po kterou aktivum požívá právní ochrany nebo na kterou je právo uděleno, nebo 15 let, pokud tuto dobu nelze jasně určit.

Odpisování dlouhodobého aktiva je zahájeno v roce zařazení do užívání a provede se odpis za celý rok. V roce prodeje nebo vyřazení aktiva se žádný odpis neprovádí, ani poměrný.

4.1.6. Odpočty nedobytných pohledávek

Směrnice o CCCTB věnuje pozornost také možnému odpočtu nedobytných pohledávek. Nedobytnou pohledávku bude možné odečíst za splnění určitých podmínek. Směrnice o CCCTB stanovuje následující podmínky pro možný odpočet nedobytných pohledávek:

- do konce zdaňovacího období poplatník provedl všechny možné kroky k tomu, aby dosáhl uhrazení této pohledávky, a z tohoto důvodu se domnívá, že pohledávka zůstane celá nebo částečně neuhraněná,
- dlužník nesmí být členem stejné skupiny, které je členem daňový poplatník,
- je-li nedobytnou pohledávkou pohledávka z obchodního styku, musí být částka ve výši pohledávky zahrnuta do základu daně jako příjem, poté je teprve možné provést odpočet této pohledávky.

Při kontrole toho, zda byly podniknuty veškeré možné kroky, aby daňový poplatník zajistil úhradu pohledávky, budou brány v potaz následující skutečnosti:

- zda jsou náklady na inkaso vzhledem k výši dluhu nepřiměřené,
- zda existuje možnost, že pohledávka bude uhrazena,
- zda lze od daňového poplatníka za daných okolností očekávat, že bude usilovat o úhradu pohledávky.

V případě, že dojde k uhrazení pohledávky, která byla v minulých zdaňovacích obdobích odečtena jako nedobytná, částka ve výši úhrady se zahrne do základu daně v roce, kdy došlo k úhradě této pohledávky.

4.1.7. Vyhodnocení současné legislativy v ČR a souladu s CCCTB

V případě, že by systém CCCTB byl schválen, čekala by Českou republiku aplikace této směrnice do současné legislativy. Do současné legislativy by musely být aplikovány podmínky použití systému CCCTB pro společnosti, které si tento systém zvolí.

Českou republiku by tak čekala možná novelizace zákona o dani z příjmů, do které by musely být zakomponovány nové paragrafy týkající se aplikace systému CCCTB.

Co se týká účetnictví, tak tuto oblast prozatím směrnice neupravuje, takže tato legislativa by mohla zůstat shodná s tou stávající.

Základním stavebním kamenem pro aplikaci směrnice CCCTB (dle Komise) by měly být mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). V České republice v současnosti mají povinnost řídit se IFRS pouze společnosti, jejichž cenné papíry jsou obchodovatelné na regulovaném trhu. Ostatní společnosti mohou IFRS používat dobrovolně. V současné době moc společností tuto možnost nevyužívá a řídí se českými legislativními předpisy. Společnosti, které by se rozhodly pro aplikaci CCCTB by tak musely získat také znalosti týkající se IFRS a možná také přejít na výkaznictví dle IFRS. V tomto bodě můžeme spatřit asi největší handicap České republiky v porovnání s ostatními srovnávanými parametry. Pokud by společnosti v budoucnu chtěly využít pravidel společného konsolidovaného základu daně, bylo by již nyní vhodné, aby se začaly zdokonalovat ve znalostech IFRS.

Pro státní správu by aplikace této směrnice do stávající legislativy znamenala také velké komplikace. Tuto otázku třeba směrnice vůbec neřeší a dá se předpokládat, že by při aplikaci vznikaly problémy. Úředníci státní správy by se museli ztotožnit s tím, že by vedle sebe existovaly dva způsoby výpočtu daňové povinnosti a to by vedlo k nutné úpravě centrální databáze, což by zvýšilo státní výdaje státní správy v oblasti daní. Zároveň by také při aplikaci CCCTB mohlo dojít ke snížení státních příjmů z daně z příjmů a tím by se nákladovost pro stát ještě zvýšila.

Co se týče ostatních porovnávaných parametrů, není současný legislativní stav až tak rozdílný s budoucím stavem dle směrnice. Ale úpravy by byly potřebné ve všech oblastech, především co se týče odpisování.

V české legislativě se také neřeší, zda poplatník podnikl všechny kroky, aby zajistil úhradu nedobytné pohledávky. Samozřejmě je to zájem každé společnosti, aby získala úhradu

svých pohledávek, ale legislativně tato oblast není ošetřena, tak jak by byla v navrhované směrnici.

4.1.8. Vyhodnocení současné legislativy v SR a souladu s CCCTB

Také slovenská legislativa by se v případě schválení směrnice o společném konsolidovaném základu daně, musela potýkat se zapracováním nových změn. Zákon o účetnictví, který upravuje pravidla účtování, by vzhledem ke skutečnosti, že pravidla účtování směrnice neřeší, nemusel podstoupit výrazné změny. Naopak zákon o dani z příjmů by musel pojmout nová pravidla pro sestavení společného konsolidovaného základu daně tak, tak jsou stanovena ve směrnici. Zákon by pak musel být novelizován a upraven o další paragrafy, popřípadě rozšířen ve stávajících paragrafech.

Velkou výhodu můžeme spatřit v tom, že používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví není povinné jen pro společnosti, jejichž cenné papíry jsou obchodovatelné na regulovaném trhu, ale zákon o účetnictví upravuje i další parametry, při jejichž splnění, jsou společnosti povinny řídit se IFRS. I v případě sestavování konsolidovaných účetních závěrek nemají společnosti volbu mezi použitím IFRS a slovenské legislativy. Slovenská legislativa již tuto oblast neupravuje a společnosti, které sestavují konsolidovanou účetní závěrku, musí dodržovat pravidla IFRS. Společnosti jsou tak více zvyklé používat IFRS než v České republice, což můžeme chápat jako velké pozitivum při následné aplikaci směrnice o společném konsolidovaném základu daně, která by měla vycházet z IFRS.

Co se týče odpisování má SR málo odpisových skupin, čímž se také přibližuje k počtu odpisových skupin plánovaných ve směrnici.

Bezpochyby by také slovenskou státní správu čekala složitá úloha a to nastavování nových centrálních systémů, které by byly potřebné k aplikaci směrnice. Úředníci by se museli naučit spoustu nových informací a i přesto by jistě v začátcích nastaly problémy s aplikací tohoto systému.

Při uplatňování daňových ztrát by období, po které bude možno daňovou ztrátu uplatnit jako odečitatelnou položku, nebylo nijak omezeno. Z výše provedené analýzy vyplývá, že SR má nejdelší období pro možnost uplatnění daňové ztráty, i z tohoto pohledu se tedy přibližuje stavu, který by následoval po aplikaci směrnice.

Slovenská legislativa stejně jako česká neřeší, zda poplatník, který si chce uplatnit daňový odpis pohledávky, podnikl všechny potřebné kroky pro jejich úhradu. Toto však není zakotveno v žádné legislativě výše analyzovaných států.

Ze tří hodnocených států je dle výsledků analýzy legislativa SR připravena nejlépe k přijetí směrnice o společném konsolidovaném základu daně.

4.1.9. Vyhodnocení současné legislativy v Polsku a souladu s CCCTB

Rovněž polská legislativa v současném stavu zcela neodpovídá stavu, jak by tato legislativa měla vypadat po aplikaci směrnice o společném konsolidovaném základu daně. Úpravy by, tak jako v předchozích dvou popisovaných státech, musely proběhnout především v zákoně o dani z příjmů právnických osob, kam by musely být zakomponovány nové prvky, které řeší směrnice. Úpravy by musely proběhnout především v oblasti odpisování a uplatňování ztrát.

V současné polské legislativě řešící odpisování je nastaveno 10 odpisových skupin pro hmotný majetek. V plánovaném roztřídění dle směrnice jsou plánovány pouze dvě skupiny hmotného majetku. V tomto ohledu by se v polské legislativě týkající se odpisování musely provést velké změny a i společnosti, které jsou zvyklé na současný stav, by měly problém přejít na nový legislativní rámec.

Co se týče uplatňování ztrát jako nezdánitelné části základu daně, tak jediné Polsko si stanovuje podmínku výše uplatnění daňové ztráty za jedno zdaňovací období. S tímto směrnicí o společném konsolidovaném základu daně také nepočítá.

Uplatňování Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je zhruba na stejné úrovni jako v České republice. Povinně musejí IFRS používat účetní jednotky, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na regulovaném veřejném trhu.

Dle provedené analýzy se dá odvodit, že současná polská legislativa je nejméně schopna přijmout v této podobě směrnici o společném konsolidovaném základu daně a legislativa by musela projít velkými úpravami, než by mohla být směrnice aplikována.

Zatížení polské státní správy při aplikaci nového systému by bylo stejné jako v ČR a SR, protože všechny státní správy by měly stejné vstupní podmínky.

5. Závěr

V poslední době EU velmi intenzivně řeší harmonizaci v oblasti přímých daní. Avšak oproti harmonizaci v oblasti nepřímých daní, naráží při snaze harmonizovat přímé daně na nesouhlas jednotlivých členských států.

Členské státy EU se bojí, že v případě harmonizace oblasti přímých daní přijdou o část své suverenity. V oblasti přímých daní v současné době totiž téměř žádná harmonizace neprobíhá a členské státy si tak legislativu v této oblasti mohou nastavovat sami bez zásahů EU.

Projekt společného konsolidovaného základu daně je po dlouhé době dalším krokem směřujícím k harmonizaci v oblasti přímých daní a EU do tohoto projektu vkládá velké naděje. Stále však naráží na odpor členských států. Z 27 členských států se pro tento projekt prozatím vyslovily 2 státy.

Cílem práce bylo provést analýzu současného stavu sestavení základu daně ve vybraných státech EU a zkonfrontovat výsledky této analýzy s plánovaným budoucím stavem a postupy pro sestavování základů daně. Na základě této konfrontace poté bylo vyhodnoceno, která legislativa je nejbližší pro aplikaci směrnice o společném konsolidovaném základu daně.

Cíle práce bylo dosaženo pomocí analýzy předem stanovených parametrů, které mají vliv na sestavení základu daně. Tyto parametry byly postupně analyzovány ve všech třech vybraných státech. K analýze byla využita současná legislativa v oblasti účetnictví a daně z příjmů právnických osob. Následně byly analyzované parametry vyhodnoceny a byly vzájemně porovnány.

V další části práce došlo ke konfrontaci současného stavu sledovaných parametrů s plánovaným budoucím vývojem v této oblasti. Výsledkem této konfrontace bylo vyhodnocení současného stavu legislativy vybraných států a připravenosti této legislativy pro aplikaci směrnice o společném konsolidovaném základu daně.

Z provedené analýzy vyplynulo, že nejlépe je pro přijetí směrnice o společném konsolidovaném základu daně připravena legislativa Slovenské republiky.

Zpracování této diplomové práce pro mne bylo velkým přínosem. Mohla jsem poznat pravidla, na základě kterých je zpracováván základ daně z příjmů právnických osob ve sledovaných státech. Dále jsem měla možnost se seznámit se směrnicí o společném konsolidovaném základu daně a zjistit tak plánovaný průběh v této oblasti tak, jak ho plánuje EU.

Seznam použité literatury

Odborná literatura:

- [1] BOEIJEN-OSTASZEWSKA, Ola a Marnix SCHELLEKENS, eds. [i]European Tax Handbook 2012[/i]. 1. vyd. Amsterdam: IBFD, 2012. 974 s. ISBN 978-90-8722-134-8.
- [2] FANTINI, Marco, ed. [i]Taxation Trends in the European Union. 2012 Edition[/i]. 1. vyd. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2012. 274 s. ISBN 978-92-79-21209-3.
- [3] NERUDOVÁ, Danuše. [i]Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie[/i]. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 320 s. ISBN 978-80-7357-695-0.
- [4] PELECH, Petr a Vladimír PELC. [i]Daně z příjmů: s komentářem 2012[/i]. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 1 079 s. ISBN 978-80-7263-742-3.
- [5] RYLOVÁ, Zuzana. [i]Mezinárodní dvojí zdanění 2012[/i]. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 487 s. ISBN 978-80-7263-724-9.
- [6] ŠIROKÝ, Jan. [i]Daně v Evropské unii[/i]. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

Internetové zdroje:

- [7] Daňari online [online]. 2013 [cit. 2013-4-3]. *Zdaňování společností na Slovensku*. Dostupné z WWW: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d33458v42902-zdanovani-spolecnosti-na-slovensku/>
- [8] Daňari online [online]. 2013 [cit. 2013-03-20]. *Zdaňování společností v Evropské unii – Polsko*. Dostupné z WWW: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d27084v35449-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii-polsko-17-cast/?search_query=%24index%3D100&search_results_page=1
- [9] Europa.eu [online]. 2013 [cit. 2013-4-3]. *Podatki – Polska*. Dostupné z WWW: http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/poland/index_pl.htm
- [10] Europa.eu [online]. 2013 [cit. 2013-3-30]. *Rachunkowość – Polska*. Dostupné z WWW: http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/keeping-accounts/poland/index_pl.htm
- [11] Europa.eu [online]. 2013 [cit. 2013-3-26]. *Účtovníctvo – Slovensko*. Dostupné z WWW: http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/keeping-accounts/slovakia/index_sk.htm

- [12] Europa.eu [online]. 2013[cit. 2013-3-20]. *Dane – Slovensko*. Dostupné z WWW: http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/slovakia/index_sk.htm
- [13] Podnikajte.sk [online]. 2013 [cit. 2013-2-28]. *Daňové odpisy v roku 2012*. Dostupné z WWW: <http://www.podnikajte.sk/prevadzka-firmy/c/784/category/dane-a-odvody/article/danove-odpisy-v-roku-2012.xhtml>
- [14] VAT.pl [online]. 2013 [cit. 2013-3-15]. *Co podlega amortyzacji*. Dostupné z WWW: <http://www.vat.pl/majatek-amortyzowany--srodki-trwale-7979/>
- [15] VAT.pl [online]. 2013 [cit. 2013-4-1]. *Metody amortyzacji*. Dostupné z WWW: <http://www.vat.pl/amortyzacja/>

Ostatní zdroje

- [16] Směrnice Rady č. 2011/0058, *o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB)*
- [17] Ustawa z dnia 29.9.1994 r., *o rachunkowości*, z późniejszymi zmianami
- [18] Ustawa z dnia 15.2.1992 r., *o podatku dochodowym od osób prawnych*, z późniejszymi zmianami
- [19] Zákon č. 586/1992 Sb., *o daních z příjmů*, ve znění pozdějších předpisů
- [20] Zákon č. 563/1991 Sb., *o účetnictví*, ve znění pozdějších předpisů
- [21] Zákon 595/2003 Z.z., *o dani z príjmov*, v aktuálnom znení
- [22] Zákon č. 431/2002 Z.z., *o účtovníctve*, v aktuálnom znení

Seznam zkratek

EHS – Evropské hospodářské společenství

EU – Evropská unie

SEU – Smlouva o evropské unii

SD – Soudní dvůr Evropské unie

OECD – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

WTO – Světová obchodní organizace

CCCTB – Common Consolidated Corporate Tax Base

ČNB – Česká národní banka

IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

ČR – Česká republika

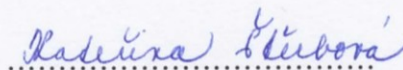
SR – Slovenská republika

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 24. 4. 2013



Bc. Kateřina Štěrbová

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Seznam způsobilých společností států EU

Příloha č. 2 – Vysvětlení základních pojmů dle směrnice o společném konsolidovaném základu daně